

المعايير الدولية للمراجعة والفحص

والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة

المعتمدة في المملكة العربية السعودية

إصدار عام ٢٠٢٠م

المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

إصدار عام ٢٠٢٠م

فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتاكيدات الاخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. / الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين .- الرياض ، ١٤٤١هـ

١٥١٥ ص ؛ ..سم

ردمك: ٥-١-٩١٣٧١-٦٠٣-٩٧٨

١- مراجعة الحسابات - معايير - السعودية ٢- المحاسبة - معايير - السعودية أ.العنوان

ديوي ٦٥٧,٤٥ ١٤٤١/٥٣٤٨

رقم الإيداع: ١٤٤١/٥٣٤٨
ردمك: ٥-١-٩١٣٧١-٦٠٣-٩٧٨

الفهـــــرس



الباب الأول: التحول للمعايير الدولية

اعتماد خطة التحول إلى المعايير الدولية

سبق أن اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ١٤٣٣هـ (٢٠١٢م) خطة للتحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية، والتي يستدعي تنفيذها تبني منهجية مناسبة لدراسة لمعايير الدولية والنظر في مراحل التطبيق ومدى الحاجة لإجراء أي تعديلات لازمة عليها، أو على الأنظمة والتعليمات الحالية ليتم تطبيق تلك المعايير بطريقة صحيحة. وقد جاء اعتماد الخطة وفقاً لتوصية لجنة توجيهية شكلها المجلس لهذا الغرض تكونت من كل من أمين عام الهيئة ورئيسي لجنتي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة ونائبيهما، وممثل لوزارة المالية، وهيئة السوق المالية، ومؤسسة النقد العربي السعودي، والتي بنت بدورها توصياتها في هذا الشأن على نتاج الدراسات والتوصيات التي قامت بها كل من لجنتي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة في الهيئة.

وقد تم تنفيذ الخطة على أربع مراحل تتضمن كل مرحلة مجموعة من المعايير المترابطة بغرض دراستها ومناقشتها مع ذوي الاهتمام ومن ثم اعتمادها وفقاً للإجراءات التنفيذية المعتمدة في خطة التحول لاعتماد كل معيار دولي.

متى سيتم تطبيق المعايير الدولية في المملكة؟

وفقاً لقرار مجلس الإدارة فإن تطبيق المعايير الدولية المعتمدة من الهيئة بنسختها الكاملة (IFRS) سيكون اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧م وذلك على المنشآت المدرجة في السوق المالية. أما بالنسبة للمنشآت الأخرى، فإن التطبيق سيكون اعتباراً من بداية عام ٢٠١٨م، مع السماح لتلك المنشآت الأخرى بالتطبيق اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧م.

أما ما يخص معايير المراجعة، فإن مكاتب المراجعة مطالبة بتطبيق تلك المعايير على أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها في ١-١-٢٠١٧م أو بعده.

وثيقة اعتماد إصدارات المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وفقاً لخطة التحول إلى المعايير الدولية، المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ووفقاً لسياسة مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد حيال التعديلات على المعايير الدولية

The document of endorsement of the international auditing, review, other assurance, and related services pronouncements for adoption in Saudi Arabia according to the Saudi Organization for Certified Public Accountants' plan for transition to International standards, and according the IAASB Policy Position statement regarding the Modifications to International Standards of the IAASB Board

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

Saudi Organization for Certified Public Accountants

١٨/٠٨/١٤٤٠هـ - ٢٣/٠٤/٢٠١٩م

According to the ISAs transition plan endorsed by the Saudi Organization for Certified Accountants (SOCPA), authorized during SOCPA board meeting number nine, sixth session, held on Saturday 26.03.1433 corresponding to 18.02.2012, the Committees' decisions related to the approval of standards, shall be integrated in an appendix with each standards, including the text of paragraphs added or amended and reference to cancelled paragraphs beside basis of conclusions and reference to paragraph effected by the amendments. According to the plan and the Statement of Policy Position of the IAASB (July, 2006) regarding the Modifications to International Standards of the IAASB Board entitled "A Guide for National Standard Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications", SOCPA has endorsed the international standards for auditing, assurance and other services after subjecting them to a due process to thoroughly examine them with the involvement of key constituents . This document includes the decisions to endorse the following pronouncements:	وفقاً لخطة التحول إلى المعايير الدولية، المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في اجتماعه التاسع للدورة السادسة المنعقد يوم السبت ١٤٣٣/٣/٢٦هـ، الموافق ٢٠١٢/٢/١٨م، فإنه سيتم تضمين قرارات اللجان باعتماد المعايير الدولية في مستند مستقل لكل معيار يتضمن نص الفقرات المضافة أو المعدلة، وإشارات واضحة للفقرات الملغاة، ومع شرح واف لأساس الاستنتاجات التي توصلت إليها، وإشارات مرجعية دقيقة للفقرات المتأثرة بالتعديل. ووفقاً لخطة التحول، ولسياسة مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد حيال التعديلات على المعايير الدولية المعنونة "إرشادات لمعدي المعايير الوطنية الذي يطبقون المعايير الصادرة من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع ضرورة إدخال تعديلات محدودة عليها"، قامت الهيئة باعتماد المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة بعد تطبيق عدد من الإجراءات التنفيذية لدراسة المعايير بشكل متعمق، ومناقشتها مع نخبة من ذوي الاهتمام. وتتضمن هذه الوثيقة قرارات اعتماد الإصدارات الدولية الآتية:
- ISA 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit	- معيار المراجعة ٢٠٠ "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة، وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"
- ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements	- معيار المراجعة ٢١٠ "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"
- ISA 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements	- معيار المراجعة ٢٢٠ "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"
- ISA 230, Audit Documentation	- معيار المراجعة ٢٣٠ "توثيق أعمال المراجعة"
- ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements	- معيار المراجعة ٢٤٠ "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"
- ISA 250, Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements	- معيار المراجعة ٢٥٠ (المعدل) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"
- ISA 260, Communication with Those Charged with Governance	- معيار المراجعة ٢٦٠ "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"
- ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management	- معيار المراجعة ٢٦٥ "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"
- ISA 300, Planning an audit of financial statements	- معيار المراجعة ٣٠٠ "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"
- ISA 315, Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity And its environment	- معيار المراجعة ٣١٥ "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

- ISA 320, Materiality in planning and performing an audit	- معيار المراجعة ٣٢٠ "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"
- ISA 330, The auditor's responses to assessed risks	- معيار المراجعة ٣٣٠ "استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة"
- ISA 402, Audit considerations relating to an entity using a service organization	- معيار المراجعة ٤٠٢ "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"
- ISA 450, Evaluation of misstatements identified during the audit	- معيار المراجعة ٤٥٠ "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"
- ISA 500, Audit Evidence	- معيار المراجعة ٥٠٠ "أدلة المراجعة"
- ISA 501, Audit Evidence—Specific Considerations for Selected Items	- معيار المراجعة ٥٠١ "أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة"
- ISA 505, External Confirmations	- معيار المراجعة ٥٠٥ "المصادقات الخارجية"
- ISA 510, Initial Audit Engagements—Opening Balances	- معيار المراجعة ٥١٠ "ارتباطات المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية"
- ISA 520, Analytical Procedures	- معيار المراجعة ٥٢٠ "الإجراءات التحليلية"
- ISA 530, Audit Sampling	- معيار المراجعة ٥٣٠ "العينات في المراجعة"
- ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures	- معيار المراجعة ٥٤٠ "مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"
- ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures (Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2019)	- معيار المراجعة ٥٤٠ المعدل " مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات " (يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ)
- ISA 550, Related Parties	- معيار المراجعة ٥٥٠ "الأطراف ذات العلاقة"
- ISA 560, Subsequent Events	- معيار المراجعة ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة"
- ISA 570, Going Concern	- معيار المراجعة ٥٧٠ "الاستمرارية"
- ISA 580, Written Representations	- معيار المراجعة ٥٨٠ "الإفادات المكتوبة"
- ISA 600, Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)	- معيار المراجعة ٦٠٠ "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مُكوّنات المجموعة)"
- ISA 610, Using the Work of Internal Auditors	- معيار المراجعة ٦١٠ "استخدام عمل المراجعين الداخليين"
- ISA 620, Using the Work of an Auditor's Expert	- معيار المراجعة ٦٢٠ "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"
- ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements	- معيار المراجعة ٧٠٠ "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

- معيار المراجعة ٧٠١ "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"	- ISA 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's
- معيار المراجعة ٧٠٥ "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"	- ISA 705, Modifications to the Opinion in the Auditor's Report Independent
- معيار المراجعة ٧٠٦ "فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"	- ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report
- معيار المراجعة ٧١٠ "المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"	- ISA 710, Comparative Information—Corresponding Figures and Comparative Financial Statements
- معيار المراجعة ٧٢٠ "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"	- ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information
- معيار المراجعة ٨٠٠ "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"	- ISA 800, Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks
- معيار المراجعة ٨٠٥ "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"	- ISA 805, Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement
- معيار المراجعة ٨١٠ "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة"	- ISA 810, Engagements to Report on Summary Financial Statements
- معيار ارتباط الفحص ٢٤٠٠ "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"	- ISRE 2400, Engagements to Review Historical Financial Statements
- معيار ارتباط الفحص ٢٤١٠ "فحص المعلومات المالية الأولية المنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"	- ISRE 2410, Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity
- معيار ارتباط التأكيد ٣٠٠٠ "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"	- ISAE 3000, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information
- معيار ارتباط التأكيد ٣٤٠٠ "اختبار المعلومات المالية المستقبلية"	- ISAE 3400, The Examination of Prospective Financial Information
- معيار ارتباط التأكيد ٣٤٠٢ "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية"	- ISAE 3402, Assurance Reports on Controls at a Service Organization
- معيار ارتباطات التأكيد ٣٤١٠ "ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري"	- ISAE 3410, Assurance Engagements On Greenhouse Gas Statements
- معيار ارتباطات التأكيد ٣٤٢٠ "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب"	- ISAE 3420, Assurance Engagements To Report On The Compilation Of Pro Forma Financial Information Included In A Prospectus
- معيار الخدمات ذات العلاقة ٤٤٠٠ "الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية"	- ISRS 4400, Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information

- ISRS 4410, Compilation Engagements	- معيار الخدمات ذات العلاقة ٤٤١٠ "ارتباطات التجميع"
- ISQC 1, QUALITY CONTROL FOR FIRMS THAT PERFORM AUDITS AND REVIEWS OF FINANCIAL STATEMENTS, AND OTHER ASSURANCE AND RELATED SERVICES ENGAGEMENTS	- معيار رقابة الجودة ١ " رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة "

Following is the text of the endorsement of the pronouncements the ISAs: The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed the following International Auditing, review, other assurance and related services Standards for the adoption in Saudi Arabia taking in consideration the following general modifications:	وفيما يلي **قرار اعتماد** المعايير الدولية: اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة الآتية للتطبيق في المملكة العربية السعودية، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة الآتية والتوصيات التفصيلية لكل معيار:
١. These standards are effective for engagements for audits of annual financial statements, review of interim financial statements, other assurance and related service that commence on or after 1/1/2017. ٢. Restricting the definition of the small size entities so not to include listed entities and entities subject to public accountability such as investment funds. ٣. Determining the "professional Body" of the auditor to mean "Saudi Organization for Certified Public Accountant". ٤. Adding footnotes to some paragraphs and appendixes in some standards as follows: a. Adding footnotes to the appendixes that include the illustration of the independent auditor reports stating that some modifications has been made to the text of the illustrations of the independent auditor reports to be in line with the legal environment of Saudi Arabia. Such modifications have not changed any components of the report of the independent auditor as prescribe by each standard. b. Adding footnotes to the appendixes that include the illustration of the independent auditor reports stating that the term "auditing standard", whenever it appears, means the International Standards of Auditing endorsed for application in Saudi Arabia according to the Document of endorsement issued by Saudi Organization for Certified Public Accountants, which includes some necessary addition or modification to conform the application of such standards with the Saudi environment with no change in their requirements.	١. يسري مفعول هذه المعايير على أعمال مراجعة القوائم المالية السنوية، أو فحص القوائم المالية الأولية المكونة لها، أو أعمال التأكيد الأخرى، أو الخدمات ذات العلاقة، المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ م، أو بعده. ٢. وضع قيد على تعريف المنشآت الصغيرة كما وردت في المعايير، بحيث لا يشمل التعريف الشركات المدرجة في السوق المالية، والمنشآت التي تخضع للمساءلة العامة مثل صناديق الاستثمار. ٣. تحديد المقصود بـ "الهيئة المهنية للمراجع" لتعني "الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين". ٤. إضافة حواشي لبعض فقرات وملاحق المعايير كما يلي: أ. إضافة حاشية للملاحق التي تتضمن النماذج التوضيحية لتقارير المراجع المستقل، تنص على أنه تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذه، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية ولم تغير أيٌّ من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع أو المحاسب القانوني المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار. ب. إضافة حاشية للنماذج التوضيحية لتقارير المراجع المستقل تنص على أن مصطلح معايير المراجعة يعني- أينما يرد- المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ومعايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي المعايير الدولية للمراجعة كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير

c. Adding footnotes to the appendixes that include the illustration of the independent auditor reports stating that the term "endorsed international financial reporting standards" whenever it appears, means the international financial reporting standards as issued by IASB with the additional requirements and disclosure added by SOCPA according to the according to the document of endorsement issued by SOCPA. The other standards and pronouncements are whatever endorsed by SOCPA for subjects not covered by the international financial reporting standards such as Zakat. d. Adding three different notes to the *Responsibilities of Management and Those Charged with Governance for the Financial Statements* section in the illustrations of the independent auditor report as follows: o First one stating that the term "management" is the body responsible for the preparation of the financial statements and for their contents towards third parties according to law or regulation (or according to the engagement contract if there is no specific law or regulations). o Second one stating that the auditor shall state in his report who are those charge with governance in company under audit according to ISA 260. o Third one stating that the bylaw of the company or its charter shall be indicated if it includes additional terms related of the preparation of the financial statements. e. Adding footnotes to the appendixes that include the illustration of the independent auditor reports in regards to the singing of the auditor report by the name of the auditor or the firm stating that it shall comply with CPA law in Saudi Arabia. f. Adding footnotes in regards to the relevant ethical requirements stating that the reference is to the code of ethics endorsed in Saudi Arabia. g. Adding footnotes in regards to the choice of expressions used for the auditor opinion stating that the auditor shall use the expression "…*present fairly*… …" instead of "…*give a true and fair view of*…".	الدولية للمراجعة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ولم تغير هذه التعديلات أياً من متطلبات تلك المعايير في المملكة العربية السعودية. ج. إضافة حاشية للنماذج التوضيحية لتقارير المراجع المستقل تنص على أن مصطلح المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية تعني أينما وردت المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي، بالإضافة إلى متطلبات وإفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وأن المعايير والإصدارات الأخرى، هي ما تعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين من معايير وآراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة. د. إضافة ثلاث حواشي في قسم مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية، في النماذج التوضيحية لتقارير المراجع المستقل كما يلي: o **<u>الأولى</u>**، تنص على أن المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية. o **<u>الثانية</u>**، تنص على أنه يجب على المراجع عند كتابة تقريره أن ينص على من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها، وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠). o **<u>الثالثة</u>**، تنص على أنه يلزم الإشارة إلى النظام الأساسي (أو عقد التأسيس)، بحسب مقتضى الحال، إذا كان يتضمن أحكاماً إضافية تتعلق بإعداد القوائم المالية. ه. إضافة حاشية في النماذج التوضيحية لتقارير المراجع المستقل، بشأن التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو كليهما، كلما كان ذلك مناسباً تنص على الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية. و. إضافة حاشية بشأن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة أينما وردت، تنص على أنه: يجب أن يشير المراجع إلى قواعد آداب وسلوك المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ز. إضافة حاشية بشأن الجملة التي سيتم استخدامها للتعبير عن رأي المراجع أو الممارس أينما وردت، تنص على أنه: يجب

	استخدام الجملة "... *تعرض بشكل عادل*" - أينما ترد - وليس "...تعطي صورة حقيقية وعادلة...".
Detailed recommendations to endorse the standards:	**التوصيات التفصيلية لاعتماد المعايير:**
First: ISA 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 200 as issued by the IAASB.	**أولاً: معيار المراجعة (٢٠٠): الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة، وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Second: ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 210 as issued by the IAASB.	**ثانياً: معيار المراجعة (٢١٠): الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Third: ISA 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 220 as issued by the IAASB taking in consideration the Saudi Professional Companies' Law, which allowed the establishment of a professional company on General Partnership basis only. Therefore, the definition of Audit Firm is modified accordingly.	**ثالثاً: معيار المراجعة (٢٢٠): رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الاعتبار متطلبات نظام الشركات المهنية في المملكة العربية السعودية، والذي يُجيز تأسيس شركة مهنية تضامنية فقط. وعليه تم تعديل تعريف مكتب المراجعة ليتفق مع الأنظمة المعمول بها في المملكة.
Fourth: ISA 230, Audit Documentation The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 230 as issued by the IAASB taking in consideration The requirements of the twelfth article of the Saudi CPA Law, which requires that Auditor must retain the audit documents and financial statements of his clients for a period of at least ten years from the date of the auditor's report.	**رابعاً: معيار المراجعة (٢٣٠): توثيق أعمال المراجعة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الاعتبار متطلبات المادة الثانية عشرة من نظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية التي تنص على أنه "يجب على المحاسب القانوني في جميع الأحوال الاحتفاظ بالأوراق المقدمة من العملاء وأوراق عمل المراجعة ونسخ من الحسابات الختامية، وذلك لمدة لا تقل عن عشر سنوات من تاريخ إصدار تقريره عن كل سنة مالية تتم مراجعتها".
Fifth: ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 240 as issued by the IAASB.	**خامساً: معيار المراجعة (٢٤٠): مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٤٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Sixth: ISA 250 (Revised), Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 250 as issued by the IAASB.	**سادساً: معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل): مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٥٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Seventh: ISA 260, Communication with Those Charged with Governance The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 260 as issued by the IAASB.	**سابعاً: معيار المراجعة (٢٦٠): الاتصال بالمكلفين بالحوكمة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٦٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

Eighth: ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 265 as issued by the IAASB.	**ثامناً: معيار المراجعة (٢٦٥): إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٦٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Ninth: ISA 300, Planning an audit of financial statements The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 300 as issued by the IAASB.	**تاسعاً: معيار المراجعة (٣٠٠): التخطيط لمراجعة القوائم المالية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٣٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Tenth: ISA 315, Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 315 as issued by the IAASB.	**عاشراً: معيار المراجعة (٣١٥): تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٣١٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Eleventh: ISA 320, Materiality in planning and performing an audit The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 320 as issued by the IAASB.	**حادي عشر: معيار المراجعة (٣٢٠): الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٣٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twelfth: ISA 330, The auditor's responses to assessed risks The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 330 as issued by the IAASB taking in consideration the definition of the term "interim period" for the purpose of this standard so not to be confuse of the definition of the same term for the purpose of the accounting standards. The stated definition of "interim period" as such term appear in ISA330 is as follows: "For the purpose of this standard, the interim period means the period in which the auditor perform some of the audit work before the end of the financial year"	**ثاني عشر: معيار المراجعة (٣٣٠): استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٣٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد. مع الأخذ في الحسبان تعريف مصطلح "الفترة الأولية" لأغراض هذا المعيار، بحيث لا تلتبس مع تعريف نفس المصطلح لأغراض معايير المحاسبة. وقد تم تعريف الفترة الأولية، كما وردت في معيار (٣٣٠) كما يلي: «لأغراض هذا المعيار يُقصد بالفترة الأولية Interim Period الفترة التي يقوم فيها المراجع ببعض أعمال المراجعة قبل نهاية السنة المالية».
Thirteenth: ISA 402, Audit considerations relating to an entity using a service organization The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 402 as issued by the IAASB.	**ثالث عشر: معيار المراجعة (٤٠٢): اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٤٠٢)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Fourteenth: ISA 450, Evaluation of misstatements identified during the audit The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 450 as issued by the IAASB.	**رابع عشر: معيار المراجعة (٤٥٠): تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٤٥٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Fifteenth: ISA 500, Audit Evidence The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 500 as issued by the IAASB.	**خامس عشر: معيار المراجعة (٥٠٠): أدلة المراجعة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

Sixteenth: ISA 501, Audit Evidence—Specific Considerations for Selected Items The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 501 as issued by the IAASB.	**سادس عشر: معيار المراجعة (٥٠١): أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٠١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Seventeenth: ISA 505, External Confirmations The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 505 as issued by the IAASB.	**سابع عشر: معيار المراجعة (٥٠٥): المصادقات الخارجية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٠٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Eighteenth: ISA 510, Initial Audit Engagements—Opening Balances The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 510 as issued by the IAASB.	**ثامن عشر: معيار المراجعة (٥١٠): ارتباطات المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Nineteenth: ISA 520, Analytical Procedures The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 520 as issued by the IAASB.	**تاسع عشر: معيار المراجعة (٥٢٠): الإجراءات التحليلية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

Twentieth: ISA 530, Audit Sampling The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 530 as issued by the IAASB.	**العشرون: معيار المراجعة (٥٣٠): العينات في المراجعة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-First: ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 540 as issued by the IAASB.	**حادي والعشرون: معيار المراجعة (٥٤٠): مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٤٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-Second: ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates And Related Disclosures The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 540 (Revised) as issued by the IAASB.	**ثاني والعشرون: معيار المراجعة (٥٤٠) المعدل: مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٤٠) المعدل، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-Third: ISA 550, Related Parties The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 550 as issued by the IAASB.	**ثالث والعشرون: معيار المراجعة (٥٥٠): الأطراف ذات العلاقة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٥٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

Twenty-Fourth: ISA 560, Subsequent Events The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 560 as issued by the IAASB.	**رابع والعشرون: معيار المراجعة (٥٦٠): الأحداث اللاحقة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٦٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-Fifth: ISA 570, Going Concern The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 570 as issued by the IAASB.	**خامس والعشرون: معيار المراجعة (٥٧٠): الاستمرارية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٧٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-Sixth: ISA 580, Written Representations The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 580 as issued by the IAASB.	**سادس والعشرون: معيار المراجعة (٥٨٠): الإفادات المكتوبة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٨٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-Seventh: ISA 600, Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 600 as issued by the IAASB.	**سابع والعشرون: معيار المراجعة (٦٠٠): اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مُكوّنات المجموعة)** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٦٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-Eighth: ISA 610, Using the Work of Internal Auditors The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 610 as issued by the IAASB.	**ثامن والعشرون: معيار المراجعة (٦١٠): استخدام عمل المراجعين الداخليين** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٦١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-Ninth: ISA 620, Using the Work of an Auditor's Expert The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 620 as issued by the IAASB.	**تاسع والعشرون: معيار المراجعة (٦٢٠): استخدام عمل خبير استعان به المراجع** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٦٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Thirtieth: ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements. The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 700 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above and the following specific additions/modifications: - Adding footnote to paragraph 42 to give example of the Other Reporting Responsibility stating "example of *Reporting on Other Legal and Regulatory Requirements* is what Company Law stated in its clause 135 that the auditor shall include in his report "…what might come to his attention about violation of the requirements of the Company Law or the requirements of the company's Bylaw". - Adding footnote to paragraph 45 in regards to the inclusion of the engagement partner name in the auditor report for	**الثلاثون: معيار المراجعة (٧٠٠): تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٧٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان الإضافات أو التعديلات العامة السابق إيضاحها، بالإضافة إلى الإضافات أو التعديلات التالية: - إضافة حاشية للفقرة رقم (٤٣) لتوفير مثال لمسؤوليات التقرير الأخرى، تنص على ما يلي: "من أمثلة التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى ما نص عليه نظام الشركات في المادة الخامسة والثلاثين بعد المائة من أن على المراجع أن يضمن في تقريره "... ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس".

audits of complete sets of general purpose financial statements of listed entities stating that "the Saudi CPA Law in its paragraph ٧ stated that *Audit reports issued by the Certified Public Accountant shall be signed by the Certified Public Accountant himself, in case of individuals, or by the partner who actually participated in or supervised the audit in the case of accounting firms. No other person may be delegated this power of signature.* The Law does not give any exemptions. - Adding footnote to the titles of paragraphs 50 and A71stating that "according to the decision of the SOCPA Board to transit to the International Standards of Auditing, there is no other set of Auditing standards that exists in Saudi Arabia and, therefore, such paragraphs are not applied in auditing environment in Saudi Arabia.	- إضافة حاشية للفقرة رقم (٤٦) بشأن تضمين اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع عن مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة تنص على ما يلي: «ينص نظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية في مادته السابعة على أنه «يجب التوقيع على تقارير المراجعة الصادرة من المكتب من المحاسب المرخص له نفسه إذا كان فرداً أو من الشريك الذي شارك أو أشرف على المراجعة فعلاً بالنسبة لشركات المحاسبة، ولا يجوز إنابة شخص آخر في التوقيع». ولم يعطِ النظام أي استثناءات». - إضافة حاشية لعنوان الفقرة رقم (٥١)، وكذلك عنوان الفقرتين رقم (أ٧٦، أ٧٧) تنص على ما يلي: وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالتحول إلى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.
Thirtieth-First: ISA 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 701 as issued by the IAASB.	**حادي والثلاثون: معيار المراجعة (٧٠١): الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٧٠١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Thirtieth-Second: ISA 705, Modifications to the Opinion in the Auditor's Report Independent The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 705 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above	**ثاني والثلاثون: معيار المراجعة (٧٠٥): التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٧٠٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها.
Thirtieth-Third: ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 706 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above	**ثالث والثلاثون: معيار المراجعة (٧٠٦): فقرات لفت انتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٧٠٦)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها.
Thirtieth-Fourth: ISA 710, Comparative Information—Corresponding Figures and Comparative Financial Statements The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 710 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**رابع والثلاثون: معيار المراجعة (٧١٠): المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٧١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها.
Thirtieth-Fifth: ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information	**خامس والثلاثون: معيار المراجعة (٧٢٠): مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى**

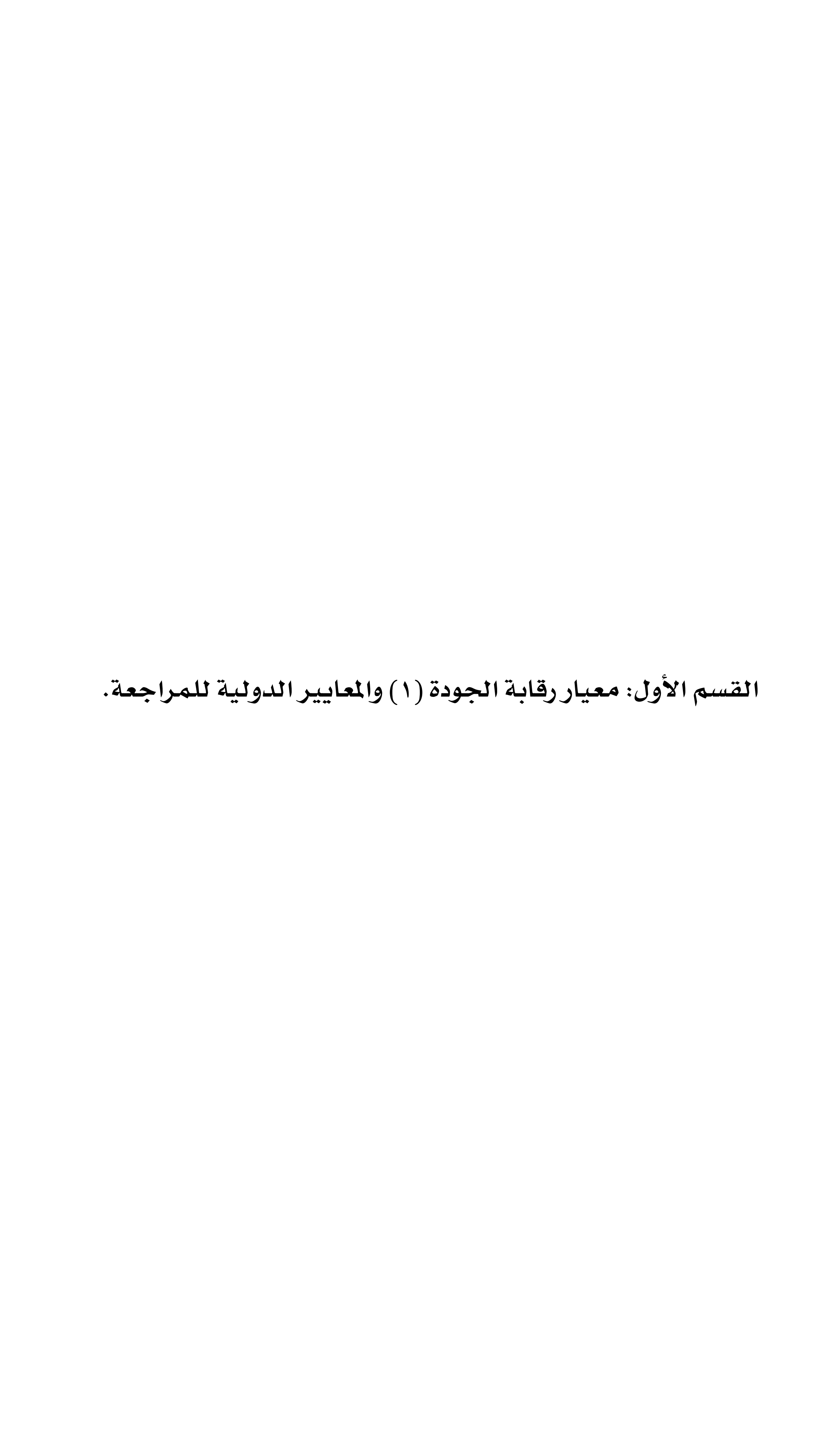
The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 720 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٧٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها.
Thirtieth-Sixth: ISA 800, Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 800 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**سادس والثلاثون: معيار المراجعة (٨٠٠): اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٨٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها.
Thirtieth-Seventh: ISA 805, Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 805 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**سابع والثلاثون: معيار المراجعة (٨٠٥): اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٨٠٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها.
Thirtieth-Eighth: ISA 810, Engagements to Report on Summary Financial Statements The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 805 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**ثامن والثلاثون: معيار المراجعة (٨١٠): الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٨١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها.
Thirtieth-Ninth: ISRE 2400, Engagements to Review Financial Statements The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISRE 2400 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**تاسع والثلاثون: معيار الفحص (٢٤٠٠): الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار الفحص (٢٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.
Fortieth: ISRE 2410, Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISRE 2410 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**الأربعون: معيار الفحص (٢٤١٠): فحص المعلومات المالية الأولية المنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار الفحص (٢٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.
Fortieth-First: ISAE 3000, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISAE 3000 as issued by the IAASB taking in consideration the following addition: - Adding footnote stating that, according to the Professional Companies Law, it is only possible to establish a general	**حادي والأربعون: معيار التأكيد (٣٠٠٠): ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار التأكيد (٣٠٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان إضافة التعديل التالي عليه:

partnership. Therefore the definition of Audit firm is changed to conform with applicable law in Saudi Arabia	- إضافة حاشية للفقرة ١٢ (ي) تنص على أنه وفقاً لنظام الشركات المهنية في المملكة، يجوز تأسيس شركة مهنية تضامنية فقط. وعليه تم تعديل التعريف ليتفق مع النظام المعمول به في المملكة.
Fortieth-Second: ISAE 3400, The Examination of Prospective Financial Information The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISAE 3400 as issued by the IAASB	**ثاني والأربعون: معيار التأكيد (٣٤٠٠): اختبار المعلومات المالية المستقبلية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار التأكيد (٣٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، دون إدخال تعديلات عليه.
Fortieth-Third: ISAE 3402, Assurance Reports on Controls at a Service Organization The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISAE 3402 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**ثالث والأربعون: معيار التأكيد (٣٤٠٢): تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار التأكيد (٣٤٠٢)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.
Fortieth-Fourth: ISAE 3410, Assurance Engagements On Greenhouse Gas Statements The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISAE 3410 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**رابع والأربعون: معيار التأكيد (٣٤١٠): ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار التأكيد (٣٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.
Fortieth-Fifth: ISAE 3420, Assurance Engagements to Report On the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in A Prospectus The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISAE 3420 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**خامس والأربعون: معيار التأكيد (٣٤٢٠): ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار التأكيد (٣٤٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.
Fortieth-Sixth: ISRS 4400, Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISRS 4400 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**سادس والأربعون: معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠): الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.

Fortieth-Seventh: ISRS 4410, Compilation Engagements The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISRS 4410 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**سابع والأربعون: معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠): ارتباطات التجميع** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.

ثامن والأربعون: المعيار الدولي لرقابة الجودة (١): رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.	**Fortieth-Eighth: ISQC 1, Quality Control For Firms That Perform Audits And Reviews Of Financial Statements, And Other Assurance And Related Services Engagements** The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISQC (1) as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above

الباب الثاني: إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المعتمدة في المملكة العربية السعودية



القسم الأول: معيار رقابة الجودة (١) والمعايير الدولية للمراجعة.



المعيار الدولي لرقابة الجودة (١): رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)

رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

(يسري هذا المعيار اعتباراً من ٢٠١٧/١/١)

الفهرس

ينبغي قراءة المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)" رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة جنباً إلى مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب عن نظامه لرقابة الجودة لارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة. وينبغي أن يُقرأ هذا المعيار جنباً إلى جنب مع المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

٢. تحدد الإصدارات الأخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد معايير وإرشادات إضافية بشأن مسؤوليات العاملين بالمكتب فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لأنواع محددة من الارتباطات. فعلى سبيل المثال، يتناول معيار المراجعة (٢٢٠)[١] إجراءات رقابة الجودة لارتباطات مراجعة القوائم المالية.

٣. يتألف نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف المحدد في الفقرة ١١، والإجراءات اللازمة لتنفيذ ومتابعة الالتزام بتلك السياسات.

نطاق اختصاص هذا المعيار

٤. ينطبق هذا المعيار على جميع مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة. وستعتمد طبيعة ومدى السياسات والإجراءات التي يضعها كل مكتب للالتزام بهذا المعيار على عوامل مختلفة مثل حجم المكتب وخصائصه التشغيلية، وما إذا كان جزءاً من شبكة مكاتب.

٥. يحتوي هذا المعيار على هدف المكتب من اتباع هذا المعيار، والمتطلبات التي تهدف إلى تمكين المكتب من تحقيق ذلك الهدف المحدد. ويحتوي كذلك على إرشادات ذات صلة في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى، يتم تناولها بتفصيل أكبر في الفقرة ٨، وعلى مقدمة توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار، وعلى تعريفات.

٦. توفر الأهداف السياق الذي حُدِّدت فيه متطلبات المعيار، والمقصود منها هو المساعدة فيما يلي:

- فهم ما يلزم إنجازه؛
- تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق الهدف.

٧. يتم التعبير عن متطلبات هذا المعيار باستخدام الكلمة "يجب".

٨. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

- قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله.
- قد تتضمن أمثلة على السياسات والإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة.

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في هذا المعيار. وعندما يكون ذلك مناسباً، يتم تضمين اعتبارات إضافية خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام أو المكاتب الأصغر في جزء المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار. إلا أنها لا تحد أو تقلل من مسؤولية المكتب عن تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار.

٩. قد يتضمن هذا المعيار، في جزء منفصل تحت عنوان "تعريفات" وصفاً للمعاني المعطاة لبعض المصطلحات لأغراض هذا المعيار. وقد قُدمت هذه التعريفات للمساعدة في تحقيق التطبيق والتفسير المتسقين لهذا المعيار، ولا تهدف إلى تجاوز التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً كان ذلك في نظام أو لائحة أو غير ذلك. ويحتوي مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتيب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين، والمعتمد من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، على المصطلحات

[١] معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

الوارد تعريفها في هذا المعيار. ويتضمن المسرد أيضاً توضيحات للمصطلحات الأخرى الموجودة في هذا المعيار للمساعدة في الوصول إلى تفسير وترجمة مشتركة ومتّسقة.

تاريخ السريان

١٠. يلزم وضع أنظمة لرقابة الجودة وفقاً لهذا المعيار اعتباراً من ٢٠١٧/١/١.

الهدف

١١. يتمثل هدف المكتب في وضع نظام لرقابة الجودة وصونه ليوفر له تأكيداً معقولاً بأن:

(أ) المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات مناسبة في ظل الظروف القائمة.

التعريفات

١٢. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) تاريخ التقرير: التاريخ الذي يختاره المحاسب القانوني لتاريخ التقرير.

(ب) توثيق أعمال الارتباط: سجل الأعمال المنفذة والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المحاسب القانوني (يُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").

(ج) الشريك المسؤول عن الارتباط:[٢] الشريك، أو شخص آخر في المكتب يكون مسؤولاً عن الارتباط وأدائه، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون لديه -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.

(د) فحص رقابة جودة الارتباط: آلية مصممة لتقديم تقويم موضوعي، في تاريخ التقرير أو قبله، للأحكام المهنية المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة التقرير. وتستهدف آلية فحص رقابة جودة الارتباط عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة والارتباطات الأخرى، إن وجدت، التي يرى المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها.

(هـ) فاحص رقابة جودة الارتباط: شريك، أو شخص آخر في المكتب، أو شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب، أو فريق مكون من مثل هؤلاء الأفراد، ليس من بينهم من هو جزء من فريق الارتباط، ولديهم صلاحية وخبرة كافية ومناسبة للتقويم الموضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة التقرير.

(و) فريق الارتباط: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب في شبكة لتنفيذ إجراءات خاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع والذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب في شبكة ويُستثنى من مصطلح "فريق الارتباط" أيضاً الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية لدى العميل الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن ارتباط مراجعة ما عندما يلتزم المراجع الخارجي بمتطلبات معيار المراجعة (٦١٠).[٣]

(ز) المكتب: محاسب قانوني فرد، أو شركة مهنية.(*)

(ح) التقصي: فيما يتعلق بالارتباطات المكتملة، إجراءات مصممة للحصول على أدلة عن التزام فريق الارتباط بسياسات وإجراءات رقابة الجودة بالمكتب.

---

٢ تُقرأ مصطلحات "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"الشريك" و"المكتب" على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

٣ يفرض معيار المراجعة ٦١٠ "استخدام عمل المراجعين الداخليين" حدوداً على استخدام المساعدة المباشرة. وينص أيضاً على أنه قد يُحظر على المراجع الخارجي بموجب نظام أو لائحة الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وبناءً عليه، يقتصر استخدام المساعدة المباشرة على الحالات التي يسمح فيها بذلك.

* وفقاً لنظام الشركات المهنية في المملكة، يجوز تأسيس شركة مهنية تضامنية فقط. وعليه تم تعديل التعريف ليتفق مع الأنظمة المعمول بها في المملكة. وقد كان نص التعريف الدولي ما يلي (مكتب: فرد ممارس أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة أو أي منشأة أخرى لمحاسبين قانونيين).

(ط) منشأة مدرجة: هي منشأة تكون أسهمها أو ديونها مسجلة أو مدرجة في سوق أوراق مالية معترف بها، أو يتم تداولها طبقاً للوائح سوق أوراق مالية معترف بها أو جهة أخرى مماثلة.

(ي) المتابعة: آلية تتألف من مراعاة مستمرة لنظام رقابة الجودة في المكتب وتقويمه، بما في ذلك، إجراء تقصٍ دوري لمجموعة مختارة من الارتباطات المكتملة، بغية تزويد المكتب بتأكيد معقول بأن نظام رقابة الجودة لديه يعمل بفاعلية.

(ك) مكتب في شبكة: هو مكتب أو منشأة تنتمي إلى شبكة.

(ل) الشبكة: هيكل أكبر حجماً:

(١) يهدف إلى تحقيق التعاون؛

(٢) يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يتشارك في ملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة أو في سياسات وإجراءات رقابة جودة مشتركة أو استراتيجية عمل مشتركة أو استخدام اسم تجاري مشترك أو جزء مهم من الموارد المهنية.

(م) الشريك: أي فرد لديه صلاحية لإلزام المكتب بشأن أداء أحد ارتباطات الخدمات المهنية.

(ن) العاملون: الشركاء والموظفون.

(س) المعايير المهنية: معايير الارتباط الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، حسب تعريفها في التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

(ع) التأكيد المعقول: في سياق هذا المعيار، مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق.

(ف) المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة: المتطلبات الأخلاقية، التي يخضع لها فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط، والتي تشمل عادةً الجزأين (أ) و(ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين (القواعد) الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.[*]

(ص) الموظفون: المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.

(ق) شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب: شخص من خارج المكتب لديه الكفاءات والقدرات اللازمة للتصرف كشريك مسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال، شريك من مكتب آخر، أو موظف (لديه الخبرة المناسبة) من هيئة محاسبة مهنية يجوز لأعضائها تنفيذ عمليات مراجعة وفحص للمعلومات المالية التاريخية أو أداء ارتباطات تأكيد أو خدمات ذات علاقة أخرى، أو من منشأة تقدم خدمات رقابة جودة ذات صلة.

المتطلبات

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها

١٣. يجب أن يكون لدى العاملين داخل المكتب، المسؤولين عن وضع نظام رقابة الجودة وصونه في المكتب، فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

١٤. يجب على المكتب أن يلتزم بكل متطلب وارد في هذا المعيار ما لم يكن ذلك المتطلب، في ظل ظروف المكتب، غير ذي صلة بالخدمات المقدمة فيما يتعلق بارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة. (راجع: الفقرة أ١)

١٥. تهدف المتطلبات إلى تمكين المكتب من تحقيق الهدف المنصوص عليه في هذا المعيار. ولذلك، فمن المتوقع أن يوفر التطبيق السليم لهذه المتطلبات أساساً كافياً لتحقيق الهدف. ولكن نظراً لأن الظروف تختلف بشكل كبير وجميع مثل تلك الظروف لا يمكن توقعها،

* يجب الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

فيجب على المكتب أن ينظر فيما إذا كانت هناك أمورٍ أو ظروف خاصة تتطلب من المكتب أن يضع سياسات وإجراءات، إضافة لتلك التي يتطلبها هذا المعيار لتحقيق الهدف المنصوص عليه.

عناصر نظام رقابة الجودة

١٦. يجب على المكتب أن يضع ويصون نظاماً لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات للتعامل مع كل من العناصر الآتية:

(أ) مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب.

(ب) المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

(ج) قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات معينة والاستمرار في هذه العلاقات والارتباطات.

(د) الموارد البشرية.

(ه) تنفيذ الارتباطات.

(و) المتابعة.

١٧. يجب على المكتب توثيق سياساته وإجراءاته وإبلاغها للعاملين به. (راجع: الفقرتين أ٢، أ٣)

مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب

١٨. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى نشر ثقافة داخلية تقر بأن الجودة هي أمر أساسي لتنفيذ الارتباطات. ويجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للمكتب (أو من يقوم مقامه)، أو إذا كان ذلك مناسباً، من المجلس الإداري للشركاء في المكتب (أو ما يعادله)، أن يتحمل المسؤولية المطلقة عن نظام رقابة الجودة بالمكتب. (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥)

١٩. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تضمن أن يكون لدى أي أشخاص تُسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام رقابة الجودة بالمكتب، من قبل المدير التنفيذي للمكتب أو المجلس الإداري للشركاء في المكتب، الخبرات والقدرات الكافية والمناسبة والصلاحيات الضرورية لتحمل تلك المسؤولية. (راجع: الفقرة أ٦)

المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

٢٠. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. (راجع: الفقرات أ٧–أ١٠)

الاستقلال

٢١. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه، وعند الاقتضاء، الأشخاص الآخرين الخاضعين لمتطلبات الاستقلال (بما في ذلك العاملين في مكاتب الشبكة) يحافظون على استقلالهم متى كان ذلك مطلوباً بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. ويجب أن تمكّن تلك السياسات والإجراءات المكتب من: (راجع: الفقرة أ١٠)

(أ) إبلاغ العاملين فيه بمتطلبات الاستقلال، وعند الاقتضاء إبلاغ الأشخاص الآخرين الذين يخضعون لتلك المتطلبات؛

(ب) تحديد وتقويم الظروف والعلاقات التي تنشأ عنها تهديدات للاستقلال، واتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات، أو تخفيضها لمستوى مقبول بتخفيض التدابير الوقائية، أو الانسحاب من الارتباط إذا كان ذلك مناسباً، وعندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح.

٢٢. يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٠)

(أ) أن يوفر الشركاء المسؤولون عن الارتباط للمكتب المعلومات ذات الصلة عن ارتباطات العملاء، بما في ذلك نطاق الخدمات، لتمكين المكتب من تقويم الأثر الكلي، إن وجد، على متطلبات الاستقلال؛

(ب) أن يخطر العاملون المكتب فوراً بالظروف والعلاقات التي ينشأ عنها تهديدٌ للاستقلال حتى يمكن اتخاذ التصرف المناسب؛

(ج) جمع المعلومات ذات الصلة وإبلاغها للموظفين المعنيين، بحيث:

(١) يستطيع المكتب والعاملون فيه أن يحددوا بسهولة ما إذا كانوا مستوفين لمتطلبات الاستقلال؛

(٢) يستطيع المكتب أن يصون ويحدّث سجلاته المتعلقة بالاستقلال؛

(٣) يستطيع المكتب أن يتخذ التصرف المناسب فيما يتعلق بتهديدات الاستقلال التي تم تحديدها والتي ليست عند مستوى يمكن قبوله.

٢٣. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأنه يتم إخطاره بانتهاكات متطلبات الاستقلال، وإلى تمكينه من اتخاذ التصرفات المناسبة لحل تلك المواقف. ويجب أن تشتمل السياسات والإجراءات على متطلبات لما يلي: (راجع: الفقرة أ١٠)

(أ) أن يقوم العاملون في المكتب بإخطار المكتب على الفور بانتهاكات الاستقلال التي يصبحون على علم بها؛

(ب) أن يقوم المكتب على الفور بالإبلاغ عن الانتهاكات التي يتم تحديدها لهذه السياسات والإجراءات لكل من:

(١) الشريك المسؤول عن الارتباط الذي يتعين عليه مواجهة هذا الانتهاك بالتعاون مع المكتب؛

(٢) العاملين الآخرين المعنيين في المكتب، وعند الاقتضاء، في الشبكة، وأولئك الخاضعين لمتطلبات الاستقلال الذين يتعين عليهم اتخاذ تصرف مناسب؛

(ج) أن يتم إبلاغ المكتب على الفور، عند الضرورة، من قبل الشريك المسؤول عن الارتباط والأفراد الآخرين المشار إليهم في الفقرة الفرعية ٢٣ (ب) (٢) بالتصرفات المتخذة لحل الأمر، بحيث يستطيع المكتب تحديد ما إذا كان ينبغي اتخاذ تصرف إضافي.

٢٤. يجب أن يحصل المكتب بشكل سنوي على الأقل على تأكيد كتابي بالالتزام بسياساته وإجراءاته بشأن الاستقلال من جميع العاملين في المكتب المطالبين بالتحلي بالاستقلال بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. (راجع: الفقرتين أ١٠، أ١١)

٢٥. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات: (راجع: الفقرة أ١٠)

(أ) تنص على ضوابط لتحديد الحاجة لاتخاذ تدابير وقائية لتخفيض تهديدات الألفة مع العميل إلى مستوى مقبولٍ عندما يتم استخدام نفس كبار العاملين في ارتباط التأكيد لفترة طويلة من الزمن؛

(ب) تتطلب لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة التغيير الدوري للشريك المسؤول عن الارتباط والأفراد المسؤولين عن فحص رقابة جودة الارتباط، وعند الاقتضاء أي أشخاص آخرين يخضعون لمتطلبات التغيير الدوري، بعد فترة محددة استيفاءً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.[*] (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٧)

قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

٢٦. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات لقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، بغية تزويد المكتب بتأكيد معقول بأنه لن ينفذ أو يستمر إلا في العلاقات والارتباطات التي يكون فيها:

(أ) كفؤاً لتنفيذ الارتباط ولديه القدرات اللازمة للقيام بذلك، بما في ذلك امتلاكه للوقت والموارد؛ (راجع: الفقرتين أ١٨، أ٢٣)

(ب) قادراً على الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛

(ج) قد أخذ في الحسبان نزاهة العميل، وليست لديه معلومات من شأنها أن تدعوه إلى استنتاج أن العميل يفتقر إلى النزاهة. (راجع: الفقرات أ١٩، أ٢٠، أ٢٣)

* تنص المادة الثالثة والثلاثون بعد المائة من نظام الشركات السعودي (٢٠١٥) على أنه: "يجب أن يكون للشركة مراجع حسابات (أو أكثر) من بين مراجعي الحسابات المرخص لهم بالعمل في المملكة تعينه الجمعية العامة العادية، وتحدد مكافأته ومدة عمله، ويجوز لها إعادة تعيينه، على ألا يتجاوز مجموع مدة تعيينه خمس سنوات متصلة، ويجوز لمن استنفد هذه المدة أن يعاد تعيينه بعد مضي سنتين من تاريخ انتهائها. ويجوز للجمعية أيضاً في كل وقت تغييره مع عدم الإخلال بحقه في التعويض إذا وقع التغيير في وقت غير مناسب أو لسبب غير مشروع

٢٧. يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات ما يلي:

(أ) أن يحصل المكتب على المعلومات التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة قبل قبول الارتباط مع عميل جديد، وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في ارتباط قائم، وعند النظر في قبول ارتباط جديد مع عميل حالي. (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٣)

(ب) أن يحدد المكتب ما إذا كان من المناسب قبول الارتباط، وذلك في حال التعرف على تضارب محتمل في المصالح عند قبول ارتباط من عميل جديد أو حالي.

(ج) أن يوثق المكتب كيفية حل الإشكالات، وذلك إذا كان قد تم التعرف على أي إشكالات، وقرر المكتب مع ذلك قبول أو الاستمرار في العلاقة مع العميل أو في ارتباط معين.

٢٨. يجب على المكتب أن يضع بشأن الاستمرار في الارتباطات والعلاقات مع العملاء سياسات وإجراءات تتناول الظروف التي يحصل فيها المكتب على معلومات كان من شأنها أن تتسبب في رفضه للارتباط فيما لو توفرت له تلك المعلومات في وقت سابق. ويجب أن تشتمل هذه السياسات والإجراءات على النظر فيما يلي:

(أ) المسؤوليات المهنية والنظامية المنطبقة في ظل هذه الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يُلزم المكتب بتقديم تقرير بذلك إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه، أو في بعض الحالات، إلى السلطات التنظيمية؛

(ب) إمكانية الانسحاب من الارتباط، أو من كلٍ من الارتباط والعلاقة مع العميل. (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣)

الموارد البشرية

٢٩. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن لديه عدداً كافياً من الأفراد العاملين ذوي الكفاءة والقدرة والملتزمين بالمبادئ الأخلاقية الضرورية لما يلي:

(أ) تنفيذ الارتباطات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) تمكين المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرات أ٢٤–أ٢٩)

تعيين فرق الارتباط

٣٠. يجب على المكتب أن يقوم بإسناد المسؤولية عن كل ارتباط لأحد الشركاء، ويجب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب ما يلي:

(أ) أن يتم الإبلاغ عن هوية ودور الشريك المسؤول عن الارتباط للأعضاء الأساسيين في إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة؛

(ب) أن يحظى الشريك المسؤول عن الارتباط بالكفاءات والقدرات والصلاحيات المناسبة لتنفيذ الدور المنوط به؛

(ج) أن يتم تحديد مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط بوضوح وإبلاغها لذلك الشريك. (راجع: الفقرة أ٣٠)

٣١. يجب على المكتب أيضاً أن يضع سياسات وإجراءات لتعيين العاملين المناسبين الذين يتمتعون بالكفاءات والقدرات اللازمة لما يلي:

(أ) تنفيذ الارتباطات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) تمكين المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة أ٣١)

تنفيذ الارتباط

٣٢. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن الارتباطات يتم تنفيذها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وأن المكتب أو الشريك المسؤول عن الارتباط يصدر التقارير التي تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة. ويجب أن تتضمن تلك السياسات والإجراءات ما يلي:

(أ) الأمور ذات الصلة بتعزيز الاتساق في جودة تنفيذ الارتباطات؛ (راجع: الفقرتين أ٣٢، أ٣٣)

(ب) مسؤوليات الإشراف؛ (راجع: الفقرة أ٣٤)

(ج) مسؤوليات الفحص. (راجع: الفقرة أ٣٥)

٣٣. يجب تحديد الإجراءات والسياسات الخاصة بمسؤوليات الفحص في المكتب على أساس قيام أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة بفحص العمل الذي قام بأدائه أعضاء الفريق الأقل خبرة.

التشاور

٣٤. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بتحقق ما يلي:

(أ) إجراء تشاور مناسب بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل؛

(ب) توفر موارد كافية تمكّن من إجراء التشاور المناسب؛

(ج) توثيق طبيعة ونطاق تلك المشاورات والاستنتاجات الناتجة عنها، والاتفاق عليها بين كلٍ من الفرد الذي يطلب المشورة والفرد الذي تمت استشارته؛

(د) تطبيق الاستنتاجات الناتجة من المشاورات. (راجع: الفقرات أ٣٦–أ٤٠)

فحص رقابة جودة الارتباط

٣٥. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب إجراء فحص لرقابة جودة الارتباط، فيما يتعلق بالارتباطات المناسبة، على أن يوفر هذا الفحص تقويماً موضوعياً للأحكام المهمة الصادرة عن فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة التقرير. ويجب أن تتضمن تلك السياسات والإجراءات ما يلي:

(أ) المطالبة بفحص رقابة جودة الارتباط لجميع عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة؛

(ب) تحديد الضوابط التي على أساسها يجب تقويم جميع الارتباطات الأخرى لمراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة، لتحديد ما إذا كان ينبغي تنفيذ فحص لرقابة جودة الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٤١)

(ج) المطالبة بفحص رقابة جودة الارتباط لجميع الارتباطات، إن وجدت، التي تستوفي الضوابط الموضوعة عملاً بالفقرة الفرعية ٣٥(ب).

٣٦. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تحدد طبيعة وتوقيت ومدى فحص رقابة جودة الارتباط. ويجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات عدم تأريخ تقرير الارتباط لحين الانتهاء من فحص رقابة جودة الارتباط. (راجع: الفقرتين أ٤٢، أ٤٣)

٣٧. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب أن يتضمن فحص رقابة جودة الارتباط:

(أ) مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط؛

(ب) فحص القوائم المالية أو معلومات الموضوع الأخرى والتقرير المقترح؛

(ج) فحص وثائق أعمال الارتباط المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(د) تقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة التقرير والنظر فيما إذا كان تقرير التأكيد المقترح يُعد مناسباً. (راجع: الفقرة أ٤٤)

٣٨. لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب أن يتضمن فحص رقابة جودة الارتباط أيضاً النظر فيما يلي:

(أ) تقويم فريق الارتباط لاستقلال المكتب فيما يتعلق بالارتباط المحدد؛

(ب) ما إذا كان قد تم التشاور بشكل مناسب بشأن الأمور التي تنطوي على اختلاف في الرأي أو الأمور الأخرى الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة من تلك المشاورات؛

(ج) ما إذا كانت وثائق أعمال الارتباط المختارة للفحص تعكس العمل الذي تم أداؤه فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها. (راجع: الفقرتين أ٤٥، أ٤٦)

ضوابط أهلية فاحصي رقابة جودة الارتباطات

٣٩. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتناول تعيين فاحصي رقابة جودة الارتباطات ويجب أن يحدد أهليتهم من خلال:

(أ) المؤهلات الفنية المطلوبة لتنفيذ الأدوار المنوطة بهم، بما في ذلك الخبرة والصلاحية اللازمة؛ (راجع: الفقرة أ٤٧)

(ب) الدرجة التي يمكن أن تتم بها استشارة فاحص رقابة جودة الارتباط بشأن الارتباط دون المساس بموضوعية الفاحص. (راجع: الفقرة أ٤٨)

٤٠. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى صون موضوعية فاحص رقابة جودة الارتباط. (راجع: الفقرات أ٤٩–أ٥١)

٤١. يجب أن تنص سياسات وإجراءات المكتب على استبدال فاحص رقابة جودة الارتباط عندما تقل قدرته على تنفيذ فحص موضوعي.

توثيق فحص رقابة جودة الارتباط

٤٢. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات بشأن توثيق فحص رقابة جودة الارتباط، تتطلب توثيق ما يلي:

(أ) أن الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب لفحص رقابة جودة الارتباط قد تم تنفيذها؛

(ب) أن فحص رقابة جودة الارتباط قد اكتمل في تاريخ التقرير أو قبله؛

(ج) أن الفاحص لا يعلم بأي أمور لم يتم حلها، من شأنها أن تؤدي إلى الاعتقاد بأن الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها كانت غير مناسبة.

الاختلافات في الرأي

٤٣. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات للتعامل مع الاختلافات في الرأي داخل فريق الارتباط، ومع أولئك الذين تمت استشارتهم، وعند الانطباق، بين الشريك المسؤول عن الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط، وحل هذه الاختلافات. (راجع: الفقرتين أ٥٢، أ٥٣)

٤٤. يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات ما يلي:

(أ) توثيق وتطبيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(ب) عدم تأريخ التقرير حتى يتم حل الأمر.

توثيق أعمال الارتباط

استكمال جمع ملفات الارتباط النهائية

٤٥. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات لقيام فرق الارتباط باستكمال جمع ملفات الارتباط النهائية في الوقت المناسب بعد الانتهاء من إعداد تقارير الارتباط. (راجع: الفقرتين أ٥٤، أ٥٥)

سرية وثائق أعمال الارتباط وحفظها الآمن وسلامتها وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها

٤٦. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى الحفاظ على سرية وثائق أعمال الارتباط وحفظها الآمن وسلامتها وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها. (راجع: الفقرات أ٥٦–أ٥٩)

الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط

٤٧. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط لفترة كافية للوفاء باحتياجات المكتب، أو للفترة التي تتطلبها الأنظمة أو اللوائح. (راجع: الفقرات أ٦٠–أ٦٣)

المتابعة

متابعة سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب

٤٨. يجب على المكتب أن يضع آلية متابعة تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة تُعد ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية. وهذه الآلية يجب أن:

(أ) تتضمن تقويماً ومراعاة مستمرة لنظام رقابة الجودة بالمكتب، بما في ذلك التقصي بشكل دوري عن ارتباط واحد مكتمل على الأقل لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات؛

(ب) تتطلب إسناد المسؤولية عن آلية المتابعة إلى شريك أو شركاء أو أشخاص آخرين لديهم ما يكفي من الخبرات والصلاحيات المناسبة في المكتب لتحمل تلك المسؤولية؛

(ج) تتطلب عدم إشراك القائمين على تنفيذ الارتباط أو على فحص رقابة جودة الارتباطات في التقصي عن الارتباطات. (راجع: الفقرات أ٦٤–أ٦٨)

تقويم أوجه القصور التي تم تحديدها والإبلاغ عنها ومعالجتها

٤٩. يجب على المكتب تقويم تأثير أوجه القصور التي تمت ملاحظتها نتيجة لآلية المتابعة، وتحديد ما إذا كانت تُعد:

(أ) حالات لا تشير بالضرورة إلى أن نظام رقابة الجودة في المكتب ليس كافياً لتزويده بتأكيد معقول بأن المكتب ملتزم بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وأن التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ أو

(ب) أوجه قصور منهجية أو متكررة أو أوجه قصور أخرى مهمة، تتطلب اتخاذ تصرف تصحيحي على الفور.

٥٠. يجب على المكتب إبلاغ الشركاء المسؤولين عن الارتباطات ذات الصلة والعاملين الآخرين المعنيين، بأوجه القصور التي تمت ملاحظتها نتيجة لآلية المتابعة، وبالتوصيات لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب. (راجع: الفقرة أ٦٩)

٥١. يجب أن تتضمن التوصيات المتعلقة بالتصرفات التصحيحية المناسبة لأوجه القصور التي تمت ملاحظتها واحداً أو أكثر مما يلي:

(أ) اتخاذ تصرف تصحيحي مناسب فيما يتعلق بارتباط بعينه أو بعضو من العاملين؛

(ب) إبلاغ النتائج للمسؤولين عن التدريب والتطوير المهني؛

(ج) إدخال تغييرات في سياسات وإجراءات رقابة الجودة؛

(د) اتخاذ إجراءات تأديبية ضد غير الملتزمين بسياسات وإجراءات المكتب، وبخاصة من يفعلون ذلك بشكلٍ متكررٍ.

٥٢. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات للتعامل مع الحالات التي تشير فيها نتائج إجراءات المتابعة إلى عدم مناسبة أحد التقارير أو إلى إغفال الإجراءات أثناء تنفيذ الارتباط. ويجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات من المكتب تحديد التصرف الإضافي المناسب للالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة والأخذ في الحسبان ما إذا كان الأمر يتطلب الحصول على مشورة قانونية.

٥٣. يجب على المكتب إبلاغ نتائج متابعته لنظام رقابة الجودة الخاص به بشكل سنوي على الأقل للشركاء المسؤولين عن الارتباطات وغيرهم من الأفراد المعنيين داخل المكتب، بما في ذلك المدير التنفيذي للمكتب أو المجلس الإداري للشركاء إذا كان ذلك مناسباً. ويجب أن يكون هذا الإبلاغ كافياً لتمكين المكتب وهؤلاء الأفراد من اتخاذ تصرف فوري ومناسب عند الضرورة، طبقاً للأدوار والمسؤوليات المحددة. ويجب أن تتضمن المعلومات التي يتم الإبلاغ بها ما يلي:

(أ) وصف لإجراءات المتابعة المُنفذة.

(ب) الاستنتاجات المُستخلصة من إجراءات المتابعة.

(ج) متى كان ذلك ملائماً، وصف لأوجه القصور المنهجية أو المتكررة أو أوجه القصور المهمة الأخرى، والتصرفات المتخذة لحل أوجه القصور تلك أو تعديلها.

٥٤. تعمل بعض المكاتب كجزء من شبكة مكاتب، ومن أجل تحقيق الاتساق، قد تطبق المكاتب بعض إجراءات المتابعة التي تكون مطبقة على مستوى الشبكة. وعندما تعمل المكاتب التي تنتمي لشبكة في ظل سياسات وإجراءات متابعة مشتركة تهدف إلى الالتزام بهذا المعيار، وتعتمد هذه المكاتب على نظام المتابعة هذا، فإن سياسات وإجراءات المكتب يجب أن تتطلب:

(أ) قيام الشبكة، بشكل سنوي على الأقل، بإبلاغ الأفراد المعنيين داخل مكاتب الشبكة بالنطاق والمدى والنتائج العامة لآلية المتابعة؛

(ب) قيام الشبكة على الفور بالإبلاغ عن أي أوجه قصور تم تحديدها في نظام رقابة الجودة للأفراد المعنيين داخل مكتب أو مكاتب الشبكة ذات الصلة، بحيث يمكن اتخاذ التصرف اللازم،

وذلك حتى يتسنى للشركاء المسؤولين عن الارتباطات في مكاتب الشبكة الاعتماد على نتائج آلية المتابعة المطبقة داخل الشبكة، ما لم توصي المكاتب أو الشبكة بخلاف ذلك.

الشكاوى والادعاءات

٥٥. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأنه يتعامل بشكل مناسب مع ما يلي:

(أ) الشكاوى والادعاءات بأن العمل المنفذ من قبل المكتب أخفق في الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) الادعاءات بشأن عدم الالتزام بنظام رقابة الجودة في المكتب.

وكجزء من هذه الآلية، يجب على المكتب أن يُنشئ قنوات محددة بوضوح للعاملين في المكتب لإثارة أي مخاوف قد تكون لديهم بطريقة تمكنهم من الإقدام على ذلك دون الخوف من ردود الفعل الانتقامية. (راجع: الفقرة أ٧٠)

٥٦. خلال التحقيق في الشكاوى والادعاءات، وأوجه القصور في تصميم أو عمل سياسات وإجراءات رقابة الجودة، أو عدم الالتزام بنظام رقابة الجودة في المكتب من قبل فرد أو أفراد تم تحديدهم، يجب على المكتب اتخاذ التصرفات المناسبة الموضحة في الفقرة ٥١. (راجع: الفقرتين أ٧١، أ٧٢)

توثيق نظام رقابة الجودة

٥٧. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب إجراء توثيق مناسب لتوفير أدلة على عمل كل عنصر في نظام رقابة الجودة الخاص به. (راجع: الفقرات أ٧٣–أ٧٥)

٥٨. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب الاحتفاظ بالوثائق لفترة زمنية كافية تسمح للذين ينفذون إجراءات المتابعة من تقويم التزام المكتب بنظام رقابة الجودة الخاص به، أو لفترة أطول، إذا كان ذلك مطلوباً بموجب الأنظمة أو اللوائح.

٥٩. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب توثيق الشكاوى والادعاءات والاستجابات لها.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر (راجع: الفقرة ١٤)

أ١. لا يدعو هذا المعيار إلى الالتزام بمتطلبات لا تُعد ذات صلة، على سبيل المثال، في ظروف المحاسب القانوني الفرد الذي ليس لديه موظفون. وفي ظل عدم وجود موظفين فإن ثمة متطلبات واردة في هذا المعيار لا تعد ذات صلة، مثل السياسات والإجراءات الخاصة بتعيين عاملين مناسبين في فريق الارتباط (انظر الفقرة ٣١)، ومسؤوليات الفحص (انظر الفقرة ٣٣)، والإبلاغ السنوي عن نتائج المتابعة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات في المكتب (انظر الفقرة ٥٣).

عناصر نظام رقابة الجودة (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢. بشكل عام، يتضمن الإبلاغ بسياسات وإجراءات رقابة الجودة للعاملين في المكتب وصفاً لهذه السياسات والإجراءات، والأهداف التي تهدف السياسات والإجراءات إلى تحقيقها، والرسالة بأن كل فرد يتحمل مسؤولية شخصية عن الجودة ويُتوقع منه الالتزام بهذه السياسات والإجراءات. كما إن تشجيع العاملين في المكتب على إيصال وجهات نظرهم ومخاوفهم بشأن الأمور المتعلقة برقابة الجودة، فيه اعتراف بأهمية الحصول على تعليقات وملاحظات عن نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر

أ٣. إن توثيق السياسات والإجراءات والإبلاغ بها في المكاتب الأصغر قد يكون أقل رسمية وشمولية مقارنة بالمكاتب الأكبر.

مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب

نشر ثقافة داخلية خاصة بالجودة (راجع: الفقرة ١٨)

أ٤. تؤثر قيادة المكتب والقدوة العملية التي تقدمها بشكل كبير على الثقافة الداخلية للمكتب. ويعتمد القيام بنشر ثقافة داخلية تستهدف الجودة على التصرفات والرسائل الواضحة والمتسقة والمتكررة من جميع المستويات الإدارية بالمكتب، التي تؤكد على سياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب، وعلى ضرورة:

(أ) تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) إصدار التقارير التي تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة.

وتشجع تلك التصرفات والرسائل على نشر ثقافة تقدر العمل ذي الجودة العالية وتكافئ عليه. ويمكن أن يتم نقل هذه التصرفات والرسائل، على سبيل المثال لا الحصر، من خلال الندوات التدريبية، أو الاجتماعات، أو الحوارات الرسمية أو غير الرسمية، أو بيانات المهام، أو النشرات الإخبارية، أو مذكرات الإحاطة. ويمكن أن يتم دمجها في الوثائق الداخلية والمواد التدريبية للمكتب، وفي إجراءات تقييم أداء الشركاء والموظفين، بحيث تدعم وتعزز وجهة نظر المكتب بشأن أهمية الجودة وكيف يمكن أن يتم تحقيقها عملياً.

أ٥. من الأهمية بمكان عند نشر ثقافة داخلية تستند إلى الجودة، أن تدرك قيادة المكتب أن استراتيجية عمل المكتب تخضع لمتطلب أساسي يتمثل في تحقيق المكتب للجودة في جميع الارتباطات التي ينفذها. ويتضمن نشر تلك الثقافة الداخلية:

(أ) وضع سياسات وإجراءات تتناول تقويم الأداء والأجور والترقيات (بما في ذلك نظم الحوافز) فيما يتعلق بالعاملين في المكتب، من أجل إظهار التزام المكتب الأساسي بالجودة؛

(ب) تحديد مسؤوليات الإدارة بحيث لا تطغى الاعتبارات التجارية على جودة العمل المنفذ؛

(ج) تدبير الموارد الكافية للتطوير والتوثيق ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.

إسناد المسؤولية التشغيلية عن نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة ١٩)

أ٦. تمكِّن القدرة والخبرة الكافية والمناسبة الشخص أو الأشخاص المسؤولين عن نظام رقابة الجودة في المكتب من تحديد مشاكل رقابة الجودة وفهمها ووضع السياسات والإجراءات المناسبة. وتمكِّن الصلاحيات الضرورية الشخص أو الأشخاص من تطبيق تلك السياسات والإجراءات.

المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٧. تحدد قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة، والتي تشمل:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(ه) السلوك المهني.

أ٨. يوضح الجزء (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة كيفية تطبيق الإطار المفاهيمي في مواقف معينة.(*) ويقدم أمثلة للتدابير الوقائية التي قد تكون مناسبة لمواجهة التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، ويقدم أيضاً أمثلة لمواقف لا تتوفر فيها تدابير وقائية لمواجهة تلك التهديدات.

أ٩. مما يعزز المبادئ الأساسية على وجه الخصوص:

- قيادة المكتب؛
- التعليم والتدريب؛
- المتابعة؛
- وضع آلية للتعامل مع عدم الالتزام.

تعريف "المكتب، و"الشبكة" و "مكتب في شبكة" (راجع: الفقرات ٢٠-٢٥)

أ١٠. قد تختلف تعريفات "المكتب" أو "الشبكة" أو "مكتب في شبكة" في المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة عن التعريفات المنصوص عليها في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، تعرف قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين "المكتب" على النحو الآتي:

(أ) محاسب قانوني فرد، أو شركة مهنية؛(**)

(ب) منشأة تسيطر على مثل هذه الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو غيرها من الوسائل؛

(ج) منشأة مُسيطر عليها من قبل هذه الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو غيرها من الوسائل.

كما تقدم قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين إرشادات فيما يتعلق بمصطلحي "الشبكة" و"مكتب في شبكة".

وعملاً بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٢٠-٢٥، فإن التعريفات المستخدمة في المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تنطبق بقدر ضرورتها لتفسير تلك المتطلبات الأخلاقية.

التأكيد الكتابي (راجع: الفقرة ٢٤)

أ١١. يمكن أن يكون التأكيد الكتابي في شكل ورقي أو الكتروني. وعن طريق الحصول على التأكيد واتخاذ التصرف المناسب بشأن المعلومات التي تشير إلى عدم الالتزام، يثبت المكتب عملياً الأهمية التي يوليها للاستقلال، ويجعله موضوعاً حياً وواضحاً بالنسبة للعاملين فيه.

---

* يجب الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

** وفقاً لنظام الشركات المهنية في المملكة، يجوز تأسيس شركة مهنية تضامنية فقط. وعليه تم تعديل التعريف ليتفق مع الأنظمة المعمول بها في المملكة. وقد كان نص التعريف الدولي ما يلي (مكتب: فرد ممارس أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة أو أي منشأة أخرى لمحاسبين قانونيين)

تهديد الألفة مع العميل (راجع: الفقرة ٢٥)

أ١٢. تناقش قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين تهديد الألفة مع العميل الذي قد ينشأ عن طريق استخدام نفس كبار العاملين في ارتباط تأكيد لفترة طويلة من الزمن، والتدابير الوقائية التي قد تكون مناسبة لمواجهة تلك التهديدات.(*)

أ١٣. قد يتضمن تحديد الضوابط المناسبة لمواجهة تهديد الألفة أموراً مثل:

- طبيعة الارتباط، بما في ذلك مدى انطوائه على أمر يتعلق بالمصلحة العامة؛
- طول مدة خدمة كبار العاملين في ارتباط بعينه.

ومن أمثلة التدابير الوقائية التغيير الدوري لكبار العاملين أو المطالبة بإجراء فحص لرقابة جودة الارتباط.

أ١٤. توضح قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين أن تهديد الألفة يكون ذا صلة بشكل خاص في سياق عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة. ولعمليات المراجعة هذه، تتطلب تلك القواعد التغيير الدوري للشريك الرئيس المسؤول عن المراجعة[٤] بعد فترة يتم تحديدها بشكل مسبق، وعادةً خلال مدة لا تتجاوز سبع سنوات، وتوفر هذه القواعد معايير وإرشادات في هذا الشأن. وقد تحدد المتطلبات الوطنية فترات أقصر للتغيير الدوري.(**)

اعتبارات خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام

أ١٥. قد توفر التدابير النظامية ضمانات لاستقلال مراجعي القطاع العام. لكن التهديدات التي تمس الاستقلال قد تظل قائمة بغض النظر عن أي تدابير قانونية موضوعه لحمايته. ولهذا، فعند وضع السياسات والإجراءات التي تتطلبها الفقرات ٢٠-٢٥، يمكن أن يرجع مراجع القطاع العام إلى أمر التكليف الصادر له في القطاع العام ومواجهة أي تهديدات تمس الاستقلال في ذلك السياق.

أ١٦. المنشآت المدرجة، والمشار إليها في الفقرتين ٢٥ وأ١٤، ليست شائعة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون هناك منشآت قطاع عام أخرى تكتسب أهميتها بسبب حجمها أو تعقُّدها أو اعتبارات المصلحة العامة، وبالتالي يكون لديها قطاع عريض من أصحاب المصالح. وبناءً على ذلك، قد توجد حالات يحدد فيها المكتب، استناداً إلى سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة به، أن إحدى منشآت القطاع العام تُعد مهمة لأغراض التوسع في إجراءات رقابة الجودة.

أ١٧. في القطاع العام، قد يحدد النظام عمليات التعاقد مع المراجع الذي يتولى مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط ومدة عمله. ونتيجة لذلك، قد لا يكون من الممكن الالتزام تماماً بمتطلبات التغيير الدوري للشريك المسؤول عن الارتباط المنصوص عليها للمنشآت المدرجة. وبالرغم من ذلك، وبالنسبة لمنشآت القطاع العام التي تعد مهمة على النحو الموضح في الفقرة أ١٦، فقد يكون من المصلحة العامة أن تضع جهات المراجعة في القطاع العام سياسات وإجراءات تعزز الالتزام بالغرض من التغيير الدوري للشركاء المسؤولين عن الارتباطات.

قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

الكفاءة والقدرات والموارد (راجع: الفقرة ٢٦(أ))

أ١٨. يشتمل النظر فيما إذا كان المكتب لديه الكفاءة والقدرات والموارد اللازمة لتنفيذ ارتباط جديد لعميل جديد أو حالي، على فحص المتطلبات الخاصة بالارتباط والتاريخ الوظيفي للشركاء والموظفين الحاليين على جميع المستويات ذات الصلة، بما في ذلك ما إذا كان:

- العاملون في المكتب لديهم معرفة بالصناعات أو الموضوعات ذات الصلة؛

---

* يجب الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

٤ حسب التعريف الوارد في قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين

** تنص المادة الثالثة والثلاثين بعد المائة من نظام الشركات السعودي (٢٠١٥) على أنه: "يجب أن يكون للشركة مراجع حسابات (أو أكثر) من بين مراجعي الحسابات المرخص لهم بالعمل في المملكة تعينه الجمعية العامة العادية، وتحدد مكافأته ومدة عمله، ويجوز لها إعادة تعيينه، على ألا يتجاوز مجموع مدة تعيينه خمس سنوات متصلة، ويجوز لمن استنفد هذه المدة أن يعاد تعيينه بعد مضي سنتين من تاريخ انتهائها. ويجوز للجمعية أيضاً في كل وقت تغييره مع عدم الإخلال بحقه في التعويض إذا وقع التغيير في وقت غير مناسب أو لسبب غير مشروع

- العاملون في المكتب لديهم خبرة بالمتطلبات التنظيمية ومتطلبات التقرير ذات الصلة، أو القدرة على اكتساب المهارات والمعارف اللازمة بفاعلية؛
- المكتب لديه عدد كافٍ من العاملين الذين يتمتعون بالكفاءات والقدرات اللازمة؛
- الخبراء متوافرين، إذا لزم الأمر؛
- الأفراد مستوفين للضوابط ومتطلبات الأهلية لتنفيذ فحص رقابة جودة الارتباط، عند الاقتضاء؛
- المكتب قادراً على إنجاز الارتباط خلال الإطار الزمني لعملية التقرير.

نزاهة العميل (راجع: الفقرة ٢٦(ج))

أ١٩. من بين الأمور التي يتم أخذها في الحسبان فيما يتعلق بنزاهة العميل، على سبيل المثال:

- هوية الملاك الرئيسيين للعميل والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة، وسمعتهم التجارية.
- طبيعة عمليات العميل، بما في ذلك ممارساته التجارية.
- المعلومات التي تتعلق بتوجه الملاك الرئيسيين للعميل والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة تجاه أمور مثل التفسير المتجاوز لمعايير المحاسبة وبيئة الرقابة الداخلية.
- ما إذا كان العميل مهتماً كثيراً بإبقاء أتعاب المكتب منخفضةً قدر الإمكان.
- المؤشرات الدالة على وجود قيد غير مناسب على نطاق العمل.
- المؤشرات على احتمال تورط العميل في عمليات غسل الأموال أو غيرها من الأنشطة الإجرامية.
- أسباب التعاقد المقترح مع المكتب، وعدم إعادة التعاقد مع المكتب السابق.
- الهوية والسمعة التجارية للأطراف ذات العلاقة.

ومن المتعارف عليه أن قدر المعرفة الذي سيكون لدى المكتب فيما يتعلق بنزاهة عميل ما سيزيد في سياق استمرار العلاقة مع ذلك العميل.

أ٢٠. قد يكون من بين المصادر التي يحصل منها المكتب على معلومات بشأن تلك الأمور:

- الاتصال بمقدمي الخدمات المهنية المحاسبية للعميل، الحاليين أو السابقين، وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، والمناقشات مع الأطراف الأخرى.
- الاستفسار من العاملين في المكتب أو من أطراف أخرى كالبنوك والمستشار القانوني ونظراء الصناعة.
- البحث في قواعد البيانات ذات الصلة.

الاستمرار في العلاقة مع العملاء (راجع: الفقرة ٢٧(أ))

أ٢١. يتضمن اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستمرار في العلاقة مع العملاء، النظر في الأمور المهمة التي نشأت خلال الارتباطات الحالية أو السابقة، وانعكاساتها على الاستمرار في العلاقة. فعلى سبيل المثال، قد يبدأ عميل ما في توسيع عملياته التجارية في مجال لا يملك المكتب بشأنه الخبرة اللازمة.

الانسحاب (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٢٢. تتناول السياسات والإجراءات بشأن الانسحاب من ارتباط ما أو من كلٍ من الارتباط والعلاقة مع العميل مسائل من بينها ما يلي:

- مناقشة المستوى الإداري المناسب لدى العميل ومناقشة المكلفين بالحوكمة في التصرف المناسب الذي قد يتخذه المكتب استناداً إلى الحقائق والظروف ذات الصلة.
- مناقشة الانسحاب من الارتباط، أو من كلٍ من الارتباط والعلاقة مع العميل وأسباب الانسحاب، مع المستوى الإداري المناسب لدى العميل ومع المكلفين بالحوكمة، وذلك عندما يقرر المكتب أنه من المناسب الانسحاب.
- الأخذ في الحسبان ما إذا كان يوجد متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يفرض على المكتب الاستمرار، أو إبلاغ السلطات التنظيمية بالانسحاب من الارتباط، أو من كلٍ من الارتباط والعلاقة مع العميل، وأسباب الانسحاب.
- توثيق الأمور المهمة والمشاورات والاستنتاجات وأساس الاستنتاجات.

اعتبارات خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام (راجع: الفقرات ٢٦-٢٨)

أ٢٣. في القطاع العام، قد يتم تعيين المراجعين وفقاً للإجراءات النظامية. وبناءً عليه، فإن بعض المتطلبات والاعتبارات التي تتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات والموضحة في الفقرات ٢٦-٢٨ وأ١٨-أ٢٢ قد تكون غير ملائمة. ومع ذلك، فإن وضع السياسات والإجراءات الموضحة قد يوفر معلومات قيّمة للمراجعين في القطاع العام عند تنفيذ عمليات تقييم المخاطر وعند تحمل مسؤوليات التقرير.

الموارد البشرية (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٢٤. من بين المسائل المتعلقة بالعاملين والتي تُعد ذات صلة بسياسات وإجراءات المكتب فيما يتعلق بالموارد البشرية، على سبيل المثال:

- التوظيف.
- تقويم الأداء.
- القدرات، بما في ذلك الوقت المستغرق لتنفيذ المهام.
- الكفاءة.
- التطوير الوظيفي.
- الترقيات.
- الأجور.
- تقدير الاحتياجات من العاملين.

وتساعد آليات وإجراءات التوظيف الفعالة المكتب في اختيار أفراد يتسمون بالنزاهة وتتوفر لديهم القدرة على تطوير الكفاءات والقدرات اللازمة لتنفيذ أعمال المكتب ويتمتعون بالصفات التي تمكنهم من تنفيذ المهام بجدارة.

أ٢٥. يمكن تطوير الكفاءة من خلال عدة طرق، من بينها ما يلي:

- التعليم المهني.
- التطوير المهني المستمر، بما في ذلك التدريب.
- الخبرة العملية.
- الإرشاد الذي يقدمه الموظفون الأكثر خبرة، على سبيل المثال، الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط.
- تقديم التعليم المتعلق بالاستقلال للعاملين المطالبين به.

أ٢٦. يعتمد استمرار كفاءة العاملين في المكتب إلى حد كبير على وجود مستوى مناسب من التطور المهني المستمر حتى يحافظ هؤلاء الأفراد على معارفهم وقدراتهم. وتؤكد السياسات والإجراءات الفعّالة على الحاجة للتدريب المستمر لجميع مستويات العاملين في المكتب، وتوفر موارد التدريب الضرورية والمساعدة لتمكين العاملين من تطوير الكفاءات والقدرات المطلوبة والحفاظ عليها.

أ٢٧. قد يستخدم المكتب شخصاً خارجياً مؤهلاً بشكل مناسب، على سبيل المثال، عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية الداخلية غير متوفرة.

أ٢٨. تعطي الإجراءات المتعلقة بتقويم الأداء والأجور والترقيات التقدير المستحق لتطوير وصون الكفاءات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية، وتثيب على ذلك. ومن بين الخطوات التي قد يتخذها المكتب لتطوير وصون الكفاءات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية:

- إحاطة الأفراد علماً بتوقعات المكتب فيما يتعلق بالأداء والمبادئ الأخلاقية؛
- تزويد العاملين بتقويم لأدائهم وتقدمهم وتطورهم الوظيفي، وتقديم المشورة لهم في هذا الصدد؛
- مساعدة العاملين على فهم أن الترقي لمراكز ذات مسؤولية أكبر يعتمد على جملة أمور من بينها جودة الأداء والتقيد بالمبادئ الأخلاقية، وأن عدم الالتزام بالسياسات والإجراءات قد يؤدي إلى إجراء تأديبي.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر

أ٢٩. سيؤثر حجم المكتب وظروفه على شكل آلية تقويم الأداء في المكتب. فقد تستخدم المكاتب الأصغر بشكل خاص طرقاً أقل رسمية لتقويم أداء العاملين فيها.

تعيين فرق الارتباط

الشركاء المسؤولين عن الارتباطات (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٣٠. قد تتضمن السياسات والإجراءات نظماً لمتابعة عبء العمل ومدى توفر الشركاء المسؤولين عن الارتباطات، وذلك لتمكين هؤلاء الأفراد من الحصول على الوقت الكافي للوفاء بمسؤولياتهم بشكل كافٍ.

فرق الارتباط (راجع: الفقرة ٣١)

أ٣١. يتضمن تعيين المكتب لفرق الارتباط وتحديد مستوى الإشراف المطلوب، على سبيل المثال، النظر في أن فريق الارتباط لديه:

- فهم الارتباطات ذات الطبيعة ودرجة التعقيد المماثلة، والخبرة العملية فيها وذلك من خلال المشاركة والتدريب؛
- فهم المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- المعرفة والخبرة الفنية، بما في ذلك المعرفة بتقنية المعلومات ذات الصلة؛
- المعرفة بالقطاعات ذات الصلة التي يعمل فيه العميل؛
- القدرة على تطبيق الحكم المهني؛
- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.

تنفيذ الارتباط

الاتساق في جودة تنفيذ الارتباطات (راجع: الفقرة ٣٢(أ))

أ٣٢. يعزز المكتب الاتساق في جودة تنفيذ الارتباطات من خلال سياساته وإجراءاته. وغالباً ما يتحقق ذلك من خلال أدلة العمل المكتوبة أو الإلكترونية أو الأدوات البرامجية أو أشكال التوثيق المعيارية الأخرى، والمواد الإرشادية الخاصة بصناعات أو موضوعات معينة. وقد تشمل الأمور التي يتم تناولها ما يلي:

- كيفية إحاطة فرق الارتباط علماً بالارتباط حتى يتحقق لديها فهم لأهداف عملها.

- آليات الالتزام بمعايير الارتباط المنطبقة.
- آليات الإشراف على الارتباط وتدريب وإرشاد الموظفين.
- طرق فحص العمل المُنفذ والأحكام المهمة المتخذة وشكل التقرير الذي سيصدر.
- التوثيق المناسب للعمل المُنفذ وتوقيت ومدى الفحص.
- آليات الحفاظ على جميع السياسات والإجراءات مُحدّثة.

أ٣٣. يساعد العمل الجماعي والتدريب المناسب أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة في فهم أهداف العمل المسند لهم بوضوح.

الإشراف (راجع: الفقرة ٣٢(ب))

أ٣٤. يتضمن الإشراف على الارتباط ما يلي:

- متابعة التقدم في الارتباط؛
- مراعاة القدرات والكفاءات المهنية الفردية لأعضاء فريق الارتباط، وما إذا كان لديهم وقت كافٍ لإتمام عملهم، وما إذا كانوا يفهمون التعليمات الموجهة لهم، وما إذا كان العمل يتم وفق النهج المخطط لأداء الارتباط؛
- معالجة الأمور المهمة التي تظهر أثناء الارتباط، مع الأخذ في الحسبان أهميتها، والتعديل المناسب للنهج المعد؛
- تحديد الأمور التي تحتاج للتشاور أو النظر فيها من قِبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أثناء الارتباط.

الفحص (راجع: الفقرة ٣٢ (ج))

أ٣٥. يتألف الفحص من النظر فيما إذا كان:

- قد تم تنفيذ العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- قد طرأت أمور مهمة تحتاج إلى المزيد من الاهتمام؛
- قد جرت مشاورات مناسبة، وتم توثيق الاستنتاجات المترتبة عليها وتنفيذها؛
- هناك حاجة لإعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى العمل المنفذ؛
- العمل المنفذ يدعم ما تم التوصل إليه من استنتاجات، وأنه قد تم توثيقه بالصورة المناسبة؛
- مجموع الأدلة التي تم الحصول عليها كافياً ومناسباً لدعم التقرير؛
- قد تم تحقيق أهداف إجراءات الارتباط.

التشاور (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٣٦. يتضمن التشاور المناقشة على المستوى المهني المناسب، مع أفراد من داخل أو خارج المكتب ممن يملكون خبرات متخصصة.

أ٣٧. يستخدم التشاور الموارد البحثية المناسبة بالإضافة إلى الخبرات العملية والفنية الجماعية للمكتب. ويساعد التشاور في تعزيز الجودة ويحسن من تطبيق الحكم المهني. ويساعد الاهتمام المناسب الذي يتم إيلاؤه للتشاور في سياسات وإجراءات المكتب على نشر ثقافة يُنظر فيها إلى التشاور على أنه عامل قوة، كما يشجع ذلك العاملين على التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.

أ٣٨. يمكن تحقيق التشاور الفعّال في الأمور الفنية والأخلاقية والأمور الأخرى المهمة، داخل المكتب أو خارجه، عند الاقتضاء، عندما يكون الذين يتم استشارتهم:

- قد تم تزويدهم بجميع الحقائق ذات الصلة التي ستمكنهم من تقديم مشورة مدروسة؛

- يتمتعون بالمعرفة والأقدمية والخبرة المناسبة،

وعندما يتم توثيق وتطبيق الاستنتاجات الناتجة عن المشاورات بشكل مناسب.

أ٣٩. يساهم التوثيق الكامل والمفصل بشكل كافٍ للتشاور مع المهنيين الآخرين فيما يتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل في فهم:

- القضية التي تم التشاور بشأنها؛
- نتائج التشاور، بما في ذلك أي قرارات تم اتخاذها والأسس التي بُنيت عليها تلك القرارات وكيفية تنفيذها.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر

أ٤٠. قد يستفيد المكتب الذي يحتاج إلى استشارة خارجية، على سبيل المثال مكتب بدون موارد داخلية مناسبة، من الخدمات الاستشارية المقدمة من:

- مكاتب أخرى؛ أو
- جهات مهنية وتنظيمية؛ أو
- منشآت تجارية تقدم خدمات رقابة جودة ذات صلة.

وقبل التعاقد على تلك الخدمات، فإن مراعاة كفاءة وقدرات مقدم الخدمة الخارجي يساعد المكتب في تحديد ما إذا كان مقدم الخدمة الخارجي مؤهلاً بشكلٍ مناسب لذلك الغرض.

فحص رقابة جودة الارتباط

ضوابط فحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٣٥ (ب))

أ٤١. قد تتضمن الضوابط الخاصة بتحديد الارتباطات الأخرى، بخلاف عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، والتي يلزم أن تخضع لفحص رقابة جودة الارتباط، على سبيل المثال:

- طبيعة الارتباط، بما في ذلك مدى انطوائه على أمر يتعلق بالمصلحة العامة؛
- تحديد الظروف أو المخاطر غير العادية في ارتباط ما أو في فئة من الارتباطات.
- ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب إجراء فحص لرقابة جودة الارتباط.

طبيعة وتوقيت ومدى فحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرتين ٣٦، ٣٧)

أ٤٢. لا يؤرخ تقرير الارتباط حتى الانتهاء من فحص رقابة جودة الارتباط. ومع ذلك، فإن توثيق فحص رقابة جودة الارتباط يمكن استكماله بعد تاريخ التقرير.

أ٤٣. يُتيح القيام بفحص رقابة جودة الارتباط في الوقت المناسب وفي المراحل المناسبة خلال الارتباط حل الأمور المهمة على الفور وبما يحقق رضا فاحص رقابة جودة الارتباط في تاريخ التقرير أو قبله.

أ٤٤. قد يتوقف مدى فحص رقابة جودة الارتباط على أمور من بينها مدى تعقُّد الارتباط، وما إذا كانت المنشأة مدرجة، وخطر ألا يكون التقرير مناسباً في ظل الظروف القائمة. ولا يقلل أداء فحص رقابة جودة الارتباط من مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط.

فحص رقابة جودة الارتباط لمنشأة مدرجة (راجع: الفقرة ٣٨)

أ٤٥. تتضمن الأمور الأخرى ذات الصلة بتقويم الأحكام المهمة المتخذة من قبل فريق الارتباط، والتي يمكن أخذها في الحسبان عند فحص رقابة جودة الارتباط لمراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة ما يلي:

- المخاطر المهمة التي تم تحديدها أثناء الارتباط والاستجابات لتلك المخاطر.

- الأحكام التي تم اتخاذها، وخاصةً فيما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر المهمة.
- أهمية التحريفات المصححة وغير المصححة التي تم تحديدها أثناء الارتباط والتصرف بشأنها.
- الأمور التي سيتم إبلاغها للإدارة والمكلفين بالحوكمة، وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى مثل السلطات التنظيمية.

وقد تكون تلك الأمور الأخرى منطبقة أيضاً، حسب الظروف، على عمليات فحص رقابة جودة الارتباط لمراجعات القوائم المالية لمنشآت أخرى وأيضاً على ارتباطات فحص القوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة.

اعتبارات خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام

أ٤٦. على الرغم من عدم الإشارة إليها كمنشآت مدرجة، كما هو موضح في الفقرة أ١٦، فإن بعض منشآت القطاع العام قد تكون مهمة بدرجة تكفي لتبرير تنفيذ فحص لرقابة جودة الارتباطات معها.

ضوابط أهلية فاحصي رقابة جودة الارتباطات

المؤهلات الفنية والخبرة والصلاحية الكافية والمناسبة (راجع: الفقرة ٣٩ (أ))

أ٤٧. ما يشكل مؤهلات فنية وخبرة وصلاحية كافية ومناسبة يعتمد على ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، فاحص رقابة جودة الارتباط عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة من المرجح أن يكون فرداً لديه خبرة وصلاحية كافية ومناسبة للعمل كشريك مسؤول عن ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة.

التشاور مع فاحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٣٩ (ب))

أ٤٨. يمكن أن يتشاور الشريك المسؤول عن الارتباط مع فاحص رقابة جودة الارتباط أثناء الارتباط، على سبيل المثال، للتأكد من أن أحد الأحكام التي اتخذها الشريك المسؤول عن الارتباط سيكون مقبولاً لدى فاحص رقابة جودة الارتباط. ويؤدي ذلك التشاور إلى تجنب ظهور اختلافات في الرأي في مرحلة متأخرة من الارتباط، ولا تؤدي بالضرورة إلى إضعاف أهلية فاحص رقابة جودة الارتباط لتنفيذ الدور المنوط به. وعندما تصبح الاستشارات مهمة من حيث طبيعتها ومداها، فإن موضوعية الفاحص قد يتم إضعافها ما لم يتم اتخاذ الحيطة من جانب كلٍ من فريق الارتباط والفاحص للحفاظ على موضوعية الفاحص. وعندما يكون ذلك غير ممكنٍ، يمكن تعيين فرد آخر من داخل المكتب أو شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب ليتولى دور إمّا فاحص رقابة جودة الارتباط أو الشخص الذي ستتم استشارته بشأن الارتباط.

موضوعية فاحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٤٩. يُعد المكتب مطالباً بوضع سياسات وإجراءات تهدف إلى صون موضوعية فاحص رقابة جودة الارتباط. وبالتالي، تنص تلك السياسات والإجراءات على أن فاحص رقابة جودة الارتباط:

- لا يتم اختياره من قبل الشريك المسؤول عن الارتباط، متى كان ذلك ممكناً عملياً؛
- لا يشارك بأية طريقة أخرى في الارتباط أثناء فترة الفحص؛
- لا يتخذ قرارات لفريق الارتباط؛
- لا يخضع لاعتبارات أخرى من شأنها أن تهدد موضوعية الفاحص.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر

أ٥٠. في حالة المكاتب التي بها عدد قليل من الشركاء، قد يكون من غير الممكن عملياً، ألا يشارك الشريك المسؤول عن الارتباط في اختيار فاحص رقابة جودة الارتباط. وقد يتم التعاقد مع أشخاص خارجيين مؤهلين بشكلٍ مناسب عندما يحدد المحاسبون القانونيون الأفراد أو المكاتب الصغيرة ارتباطات تتطلب إجراء عمليات فحص لرقابة جودة الارتباط. وفي حالات أخرى، قد يرغب بعض المحاسبين القانونيين الأفراد أو المكاتب الصغيرة في استخدام مكاتب أخرى لتسهيل عمليات فحص رقابة جودة الارتباط. وعندما

يتعاقد المكتب مع أشخاص خارجيين مؤهلين بشكل مناسب، تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٩-٤١ والإرشادات الواردة في الفقرتين أ٤٧ وأ٤٨.

اعتبارات خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام

أ٥١. في القطاع العام، قد يقوم المراجع المعين نظامياً (على سبيل المثال، المراجع العام، أو شخص آخر مؤهل تأهيلاً مناسباً يتم تعينه نيابةً عن المراجع العام) بدور يعادل دور الشريك المسؤول عن الارتباط، مع تحمل هذا المراجع للمسؤولية الكاملة عن عمليات المراجعة في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، وعند الاقتضاء، يتضمن اختيار فاحص رقابة جودة الارتباط الأخذ في الحسبان الحاجة إلى الاستقلال عن المنشأة الخاضعة للمراجعة وقدرة فاحص رقابة جودة الارتباط على تقديم تقويم موضوعي.

الاختلافات في الرأي (راجع: الفقرة ٤٣)

أ٥٢. تشجع الإجراءات الفعالة على تحديد الاختلافات في الرأي في مرحلة مبكرة، وتوفر إرشادات واضحة فيما يتعلق بالخطوات المتعاقبة التي سيتم اتخاذها بعد ذلك، وتتطلب توثيقاً فيما يتعلق بحل الاختلافات وتطبيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

أ٥٣. قد تشمل الإجراءات التي تهدف إلى حل هذه الاختلافات التشاور مع محاسب قانوني آخر أو مع مكتب آخر، أو مع جهة مهنية أو تنظيمية.

توثيق أعمال الارتباط

استكمال جمع ملفات الارتباط النهائية (راجع: الفقرة ٤٥)

أ٥٤. قد تنص الأنظمة أو اللوائح على الحدود الزمنية لاستكمال جمع ملفات الارتباط النهائية لأنواع محددة من الارتباطات. وعندما لا يوجد نص بشأن الحدود الزمنية في الأنظمة أو اللوائح، فإن الفقرة ٤٥ تتطلب من المكتب وضع حدود زمنية تعكس ضرورة الانتهاء من جمع ملفات الارتباط النهائية في الوقت المناسب. وفي حالة المراجعة، على سبيل المثال، فإن هذا الحد الزمني لن يتجاوز عادةً ستين يوماً من تاريخ تقرير المراجع.

أ٥٥. عند إصدار تقريرين مختلفين أو أكثر فيما يتعلق بنفس معلومات الموضوع لمنشأة معينة، فإن سياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالحدود الزمنية لجمع ملفات الارتباط النهائية تتناول كل تقرير كما لو كان التقرير لارتباط منفصل. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يصدر المكتب تقرير مراجع عن المعلومات المالية لأحد مكونات المجموعة لأغراض توحيد المجموعة، ويصدر في تاريخ لاحق تقرير مراجع عن نفس المعلومات المالية لأغراض نظامية.

سرية وثائق أعمال الارتباط وحفظها الآمن وسلامتها وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها (راجع: الفقرة ٤٦)

أ٥٦. تفرض المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التزاماً على العاملين في المكتب بمراعاة سرية المعلومات المُضمَّنة في وثائق أعمال الارتباط في جميع الأوقات، وذلك ما لم يقم العميل بإعطاء موافقة خاصة للإفصاح عن تلك المعلومات، أو ما لم تكن هناك مسؤوليات للقيام بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.[٥] وقد تفرض أنظمة أو لوائح معينة التزامات إضافية على العاملين في المكتب للحفاظ على سرية العميل، وخاصةً عندما يتعلق الأمر ببيانات ذات طبيعة شخصية.

أ٥٧. سواءً كان توثيق أعمال الارتباط في شكل ورقي أو إلكتروني أو غير ذلك، فإن سلامة البيانات الأساسية أو إمكانية الوصول إليها أو إمكانية استرجاعها قد يتم إضعافها إذا كان من الممكن تغيير الوثائق أو الإضافة إليها أو الحذف منها بدون علم المكتب، أو إذا كان من الممكن فقدانها نهائياً أو إتلافها. وبناءً عليه، فإن أدوات الرقابة التي يُصممها المكتب ويطبقها لتجنب التغيير غير المصرح به لوثائق أعمال الارتباط أو لتجنب فقدانها قد تتضمن تلك التي:

- تمكِّن من تحديد وقت إنشاء وثائق أعمال الارتباط أو تغييرها أو فحصها، والقائم بذلك؛
- تحمي سلامة المعلومات في جميع مراحل الارتباط، خاصةً عند مشاركة المعلومات داخل فريق الارتباط أو إرسال المعلومات لأطراف أخرى عبر شبكة الإنترنت؛

٥ انظر على سبيل المثال البند ١٤٠-٧ والبند ٢٢٥-٣٥ من قواعد أخلاقيات المهنة

- تمنع التغييرات غير المصرح بها في وثائق أعمال الارتباط؛
- تسمح بالوصول إلى وثائق أعمال الارتباط من قبل فريق الارتباط والأطراف الأخرى المصرح لها عند الضرورة للوفاء بمسؤولياتهم بشكلٍ سليم.

أ٥٨. قد تتضمن أدوات الرقابة التي يصممها ويطبقها المكتب للحفاظ على سرية وثائق أعمال الارتباط وحفظها الآمن وسلامتها وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها ما يلي:

- استخدام كلمة سر بين أعضاء فريق الارتباط لتقييد الوصول إلى وثائق أعمال الارتباط الإلكترونية وجعله قاصراً على المستخدمين المصرح لهم بذلك.
- الإجراءات الروتينية المناسبة لعمل نسخ احتياطية من وثائق أعمال الارتباط الإلكترونية في المراحل المناسبة أثناء الارتباط.
- إجراءات لتوزيع وثائق أعمال الارتباط بشكلٍ سليم بين أعضاء الفريق عند بداية الارتباط، ومعالجتها خلال الارتباط، وجمعها في نهاية الارتباط.
- إجراءات لتقييد الوصول إلى وثائق أعمال الارتباط الورقية، والتمكين من التوزيع السليم والتخزين السري لها.

أ٥٩. لأسباب عملية، قد يتم إجراء نسخ ضوئي إلكتروني للوثائق الورقية الأصلية لإدراجها في ملفات الارتباط. وفي تلك الحالات، قد تتضمن إجراءات المكتب المصممة للحفاظ على سلامة الوثائق وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها، مطالبة فرق الارتباط بما يلي:

- إنشاء نسخ ضوئية تعكس المحتوى الكامل للوثائق الورقية الأصلية، بما في ذلك التوقيعات اليدوية والإشارات المرجعية وتعليقات دليل العمل؛
- دمج النسخ الضوئية في ملفات الارتباط، بما في ذلك فهرسة هذه النسخ والتوقيع عليها عند الضرورة؛
- التمكين من استرجاع النسخ الضوئية وطباعتها عند الضرورة.

وقد توجد أسباب نظامية أو تنظيمية أو أسباب أخرى تلزم المكتب بالاحتفاظ بالوثائق الورقية الأصلية التي تم نسخها ضوئياً.

الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط (راجع: الفقرة ٤٧)

أ٦٠. ستختلف احتياجات المكتب بشأن الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط، وفترة ذلك الاحتفاظ، وفقاً لطبيعة الارتباط وظروف المكتب، على سبيل المثال، ما إذا كانت وثائق أعمال الارتباط لازمة لتوفير سجل بالأمور التي تستمر أهميتها للارتباطات المستقبلية. وقد تعتمد فترة الاحتفاظ أيضاً على عوامل أخرى، مثل ما إذا كانت هناك أنظمة أو لوائح محلية تنص على فترات احتفاظ محددة لأنواع معينة من الارتباطات، أو ما إذا كانت توجد فترات احتفاظ متعارف عليها في الدولة في حال عدم وجود متطلبات نظامية أو تنظيمية محددة.

أ٦١. في الحالة الخاصة بارتباطات المراجعة، لا تقل مدة الاحتفاظ عادةً عن خمس سنوات من تاريخ تقرير المراجع، أو من تاريخ تقرير مراجع المجموعة، إذا كان متأخراً.(*)

أ٦٢. تتضمن الإجراءات التي يتبناها المكتب للاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط، تلك التي تمكنه من الوفاء بمتطلبات الفقرة ٤٧ خلال فترة الاحتفاظ، على سبيل المثال:

- للتمكين من استرجاع وثائق أعمال الارتباط والوصول إليها خلال فترة الاحتفاظ، خاصةً في حالة الوثائق الإلكترونية طالما أن التقنية الأساسية يمكن تحديثها أو تغييرها بمرور الوقت؛

* تنص المادة الثانية عشرة من نظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية، على أنه يجب على المحاسب القانوني – في جميع الأحوال – الاحتفاظ بالأوراق المقدمة من العملاء وأوراق عمل المراجعة ونسخ من الحسابات الختامية وذلك لمدة لا تقل عن عشر سنوات من تاريخ إصدار تقريره عن كل سنة مالية تتم مراجعتها.

- للقيام، عند الضرورة، بتوفير سجل بالتغييرات التي تمت على وثائق أعمال الارتباط بعد أن تكون ملفات الارتباط قد تم الانتهاء منها؛
- لتمكين الأطراف الخارجية المصرح لها من الوصول إلى وثائق محددة من وثائق أعمال الارتباط وفحصها لأغراض رقابة الجودة أو لأغراض أخرى.

ملكية وثائق أعمال الارتباط

أ٦٣. ما لم تنص الأنظمة أو اللوائح على خلاف ذلك، فإن وثائق أعمال الارتباط تعد ملكاً للمكتب. ويجوز للمكتب وفقاً لتقديره جعل أجزاء أو مقتطفات من وثائق أعمال الارتباط متاحة لعملائه، شريطة ألا يضعف مثل هذا الإفصاح من صحة العمل المنفذ، أو من استقلال المكتب أو العاملين فيه في حالة ارتباطات التأكيد.

المتابعة

متابعة سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب (راجع: الفقرة ٤٨)

أ٦٤. يتمثل الغرض من متابعة الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة في توفير تقويم لما يلي:

- التقيد بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- ما إذا كان نظام رقابة الجودة قد تم تصميمه بشكل مناسب، ومطبق بشكل فعّال؛
- ما إذا كانت سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب قد تم تطبيقها بشكلٍ مناسب، بحيث تكون التقارير التي يصدرها المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات مناسبة في ظل الظروف القائمة.

أ٦٥. تتضمن المراعاة والتقويم المستمر لنظام رقابة الجودة أموراً مثل ما يلي:

- تحليل:
  - التطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وكيف أنها تنعكس في سياسات وإجراءات المكتب، عند الاقتضاء؛
  - التأكيد الكتابي بشأن الالتزام بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلال؛
  - التطوير المهني المستمر، بما في ذلك التدريب؛
  - القرارات المتعلقة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- تحديد التصرفات التصحيحية التي سيتم اتخاذها والتحسينات التي سيتم إدخالها في النظام، بما في ذلك توفير تعليقات وملاحظات عن سياسات وإجراءات المكتب فيما يتعلق بالتعليم والتدريب.
- إبلاغ العاملين المعنيين في المكتب بأوجه الضعف التي تم تحديدها في النظام، أو في مستوى فهم النظام، أو في الالتزام به.
- المتابعة من قبل العاملين المعنيين في المكتب بحيث يتم إدخال التعديلات اللازمة فوراً على سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

أ٦٦. قد تحدِّد سياسات وإجراءات دورة التقصي، على سبيل المثال، دورةً تمتد لثلاث سنوات. وتعتمد طريقة تنظيم دورة التقصي، بما في ذلك توقيت اختيار الارتباطات الفردية على عدة عوامل، مثل ما يلي:

- حجم المكتب.
- عدد الفروع وموقعها الجغرافي.
- نتائج إجراءات المتابعة السابقة.

- مستوى الصلاحية التي لدى كلٍ من العاملين والفروع (على سبيل المثال، ما إذا كانت الفروع الفردية مصرح لها بإجراء عمليات التقصي الخاصة بها، أو ما إذا كان المركز الرئيسي للمكتب هو فقط من يجوز له القيام بذلك).
- طبيعة ومدى تعقد ممارسات المكتب وهيكله التنظيمي.
- المخاطر المصاحبة لعملاء المكتب والارتباطات المحددة.

أ٦٧. تتضمن آلية التقصي اختيار ارتباطات فردية، وقد يتم اختيار بعضها دون إخطار مسبق لفريق الارتباط. وعند تحديد نطاق عمليات التقصي، قد يأخذ المكتب في حسبانه نطاق أو استنتاجات برامج التقصي الخارجي المستقل. ومع ذلك، لا تُعد برامج التقصي الخارجي المستقل بديلاً لبرنامج المتابعة الداخلية الخاص بالمكتب.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر

أ٦٨. في حالة المكاتب الصغيرة، قد توجد حاجة لتنفيذ إجراءات المتابعة من خلال الأفراد المسؤولين عن تصميم وتطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب، أو الذين يشاركون في تنفيذ فحص رقابة جودة الارتباط. وقد يختار المكتب، الذي لديه عدد محدود من الأشخاص، استخدام شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب أو مكتب آخر للقيام بعمليات التقصي عن الارتباطات وإجراءات المتابعة الأخرى. وفي حالات أخرى، قد يضع المكتب ترتيبات للمشاركة في الموارد مع جهات مناسبة أخرى لتسهيل أنشطة المتابعة.

الإبلاغ عن أوجه القصور (راجع: الفقرة ٥٠)

أ٦٩. لا تحتاج عملية التقرير عن أوجه القصور التي تم تحديدها إلى الأفراد الآخرين بخلاف الشركاء المسؤولين عن الارتباطات ذات الصلة، أن تتضمن تحديداً للارتباطات التي حدث فيها القصور بعينها، على الرغم من وجود حالات قد يكون فيها هذا التحديد ضرورياً للوفاء كما ينبغي بمسؤوليات هؤلاء الأفراد الآخرين بخلاف الشركاء المسؤولين عن الارتباطات.

الشكاوى والادعاءات

مصدر الشكاوى والادعاءات (راجع: الفقرة ٥٥)

أ٧٠. قد تنشأ الشكاوى والادعاءات (التي لا تتضمن تلك التي تعد غير جدية بشكلٍ واضح) من داخل المكتب أو من خارجه. وقد تكون مُقدَّمة من العاملين في المكتب أو العملاء أو من أطراف أخرى. وقد يقوم باستلامها أعضاء في فريق الارتباط أو عاملون آخرون في المكتب.

سياسات وإجراءات التحقيق (راجع: الفقرة ٥٦)

أ٧١. قد تنص السياسات والإجراءات الموضوعة للتحقيق في الشكاوى والادعاءات، على سبيل المثال، أن يكون الشريك الذي يشرف على التحقيق:

- لديه الخبرة الكافية والمناسبة؛
- يتمتع بصلاحية داخل المكتب؛
- لا يشارك في الارتباط بطريقة أخرى.

وقد يقوم الشريك الذي يشرف على التحقيق بإشراك مستشار قانوني عند الضرورة.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر

أ٧٢. في حالة المكاتب التي بها عدد قليل من الشركاء، قد يكون من غير الممكن عملياً للشريك الذي يشرف على التحقيق ألا يكون مشاركاً في الارتباط. وقد تستخدم هذه المكاتب الصغيرة والمحاسبين القانونيين الأفراد خدمات شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب أو مكتب آخر للتحقيق في الشكاوى والادعاءات.

توثيق نظام رقابة الجودة (راجع: الفقرة ٥٧)

أ٧٣. يُعد شكل ومحتوى التوثيق الذي يدل على التشغيل العملي لكل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة مسألة حكم شخصي، ويعتمد على عدة عوامل، من بينها ما يلي:

- حجم المكتب وعدد الفروع.
- طبيعة ومدى تعقد ممارسات المكتب وهيكله التنظيمي.

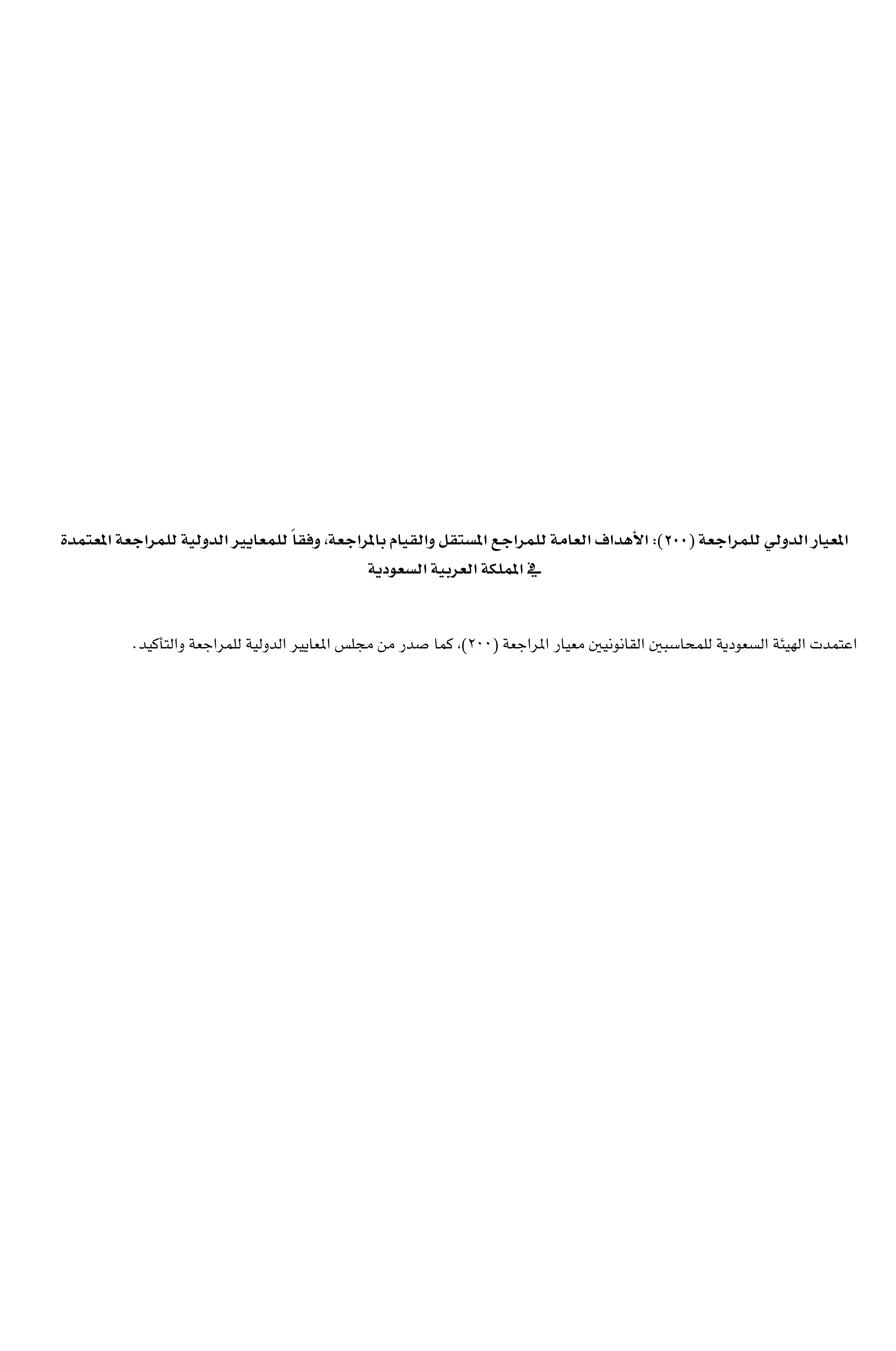
فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المكاتب الكبيرة قواعد بيانات إلكترونية لتوثيق أمور مثل التأكيدات المتعلقة بالاستقلال، وعمليات تقويم الأداء، ونتائج متابعة عمليات التقصي.

أ٧٤. يتضمن التوثيق المناسب المتعلق بالمتابعة، على سبيل المثال:

- إجراءات المتابعة، بما في ذلك الإجراء المتعلق باختيار الارتباطات المكتملة التي سيتم التقصي عنها.
- إعداد سجل لتقويم ما يلي:
  - التقيد بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
  - ما إذا كان نظام رقابة الجودة قد تم تصميمه بشكل مناسب، ومطبق بشكل فعّال؛
  - ما إذا كانت سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب قد تم تطبيقها بشكلٍ مناسب، بحيث تكون التقارير التي يصدرها المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات مناسبة في ظل الظروف القائمة.
- تحديد أوجه القصور التي تمت ملاحظتها وتقويم تأثيرها، وأساس تحديد ما إذا كان من الضروري اتخاذ تصرف إضافي وطبيعة هذا التصرف.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر

أ٧٥. قد تستخدم المكاتب الأصغر طرقاً غير رسمية بشكل أكبر في توثيق نظم رقابة الجودة الخاصة بها، مثل الملاحظات وقوائم التحقق والنماذج اليدوية.



المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠): الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة، وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠)

الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة

المعتمدة في المملكة العربية السعودية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة المسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند القيام بمراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة(*). وعلى وجه التحديد، فإنه يوضح الأهداف العامة للمراجع المستقل، ويشرح طبيعة ونطاق المراجعة المصممة لتمكين المراجع المستقل من تحقيق تلك الأهداف. ويوضح هذا المعيار أيضاً نطاق معايير المراجعة واختصاصها وهيكلها، ويتضمن المتطلبات المحدِّدة للمسؤوليات العامة للمراجع المستقل المنطبقة على جميع أعمال المراجعة، بما في ذلك الالتزام بمراعاة معايير المراجعة. وستتم الإشارة إلى المراجع المستقل فيما بعد بلفظ "المراجع".

٢. تمت صياغة معايير المراجعة في سياق قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية. ويلزم تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندماً تُطبق على أعمال مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى. ولا تتناول معايير المراجعة مسؤوليات المراجع التي قد توجد في نظام أو لائحة أو غير ذلك فيما يتعلق، على سبيل المثال، بطرح الأوراق المالية للاكتتاب العام. وقد تختلف مثل هذه المسؤوليات عن تلك المحددة في معايير المراجعة. وبناءً عليه، وعلى الرغم من أن المراجع قد يجد في معايير المراجعة أموراً معِينة له في مثل هذه الظروف، فإنه من مسؤوليته ضمان الالتزام بجميع الالتزامات النظامية أو التنظيمية أو المهنية ذات الصلة.

مراجعة القوائم المالية

٣. يتمثل غرض المراجعة في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. ويتحقق ذلك من خلال إبداء المراجع لرأيه، فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وفي حالة معظم الأُطر ذات الغرض العام، فإن الرأي يكون عمّا إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة، من جميع الجوانب الجوهرية، أو أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً للإطار. ومن شأن المراجعة المنفذة وفقاً لمعايير المراجعة والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة أن تمكّن المراجع من تكوين ذلك الرأي. (راجع: الفقرة أ١)

٤. القوائم المالية التي تخضع للمراجعة هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة والتي أعدتها إدارة المنشأة(*) تحت إشراف المكلفين بالحوكمة. ولا تفرض معايير المراجعة مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا تلغي الأنظمة واللوائح التي تحكم مسؤولياتهم. ومع ذلك، فإن المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة تُنفذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا بمسؤوليات معينة تُعد ضرورية للقيام بالمراجعة. ولا تعفي مراجعة القوائم المالية الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (راجع: الفقرات أ٢–أ١١)

٥. تتطلب معايير المراجعة من المراجع أن يؤسس رأيه على تأكيد معقول يصل إليه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد. ويتم الوصول إليه عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة (وهو خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري) إلى مستوى منخفض بشكل مقبول. ومع ذلك، فإن التأكيد المعقول لا يُعد مستوى مطلقاً من التأكيد، نظراً لوجود قيود ملازمة للمراجعة يترتب عليها أن تكون معظم أدلة المراجعة التي يستخلص منها المراجع استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه أدلة مقنعة وليست قطعية. (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٥٤)

٦. يطبق المراجع مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وعند تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية.[١] وبصفة عامة، تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية.

(*) يعني مصطلح معايير المراجعة – أينما يرد – المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها. وتبعاً لذلك فقد تم إدخال تعديل محدود على ترجمة نصوص المعايير بالقدر اللازم لتكييف تطبيقها في ظل البيئة النظامية للمملكة.

(*) يقصد بمصطلح الإدارة في جميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الجهة أو الشخص المسؤول عن إعداد القوائم المالية سواء بموجب نظام أو لائحة منطبقة أو بموجب النظام الأساسي للمنشأة محل المراجعة.

١ معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة" ومعيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة".

ويتم إصدار الأحكام بخصوص الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة به، وتتأثر تلك الأحكام بتقدير المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات المالية، وبحجم أو طبيعة التحريف أو بكليهما. ويتناول رأي المراجع القوائم المالية ككل، ولذلك فإنه لا يعد مسؤولاً عن اكتشاف التحريفات التي لا تعد جوهرية للقوائم المالية ككل.

٧. تشتمل معايير المراجعة على الأهداف والمتطلبات والمواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، المصممة لدعم المراجع للوصول إلى تأكيد معقول. وتتطلب معايير المراجعة أن يمارس المراجع الحكم المهني، وأن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال عملية التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وتتطلب منه القيام بأمور أخرى من بينها:

- تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، بناءً على فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة.
- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت توجد تحريفات جوهرية، وذلك من خلال تصميم استجابات مناسبة للمخاطر المُقيّمة وتنفيذها.
- تكوين رأي في القوائم المالية بناءً على الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

٨. سيعتمد شكل الرأي الذي يبديه المراجع على إطار التقرير المالي المنطبق وأي أنظمة أو لوائح منطبقة. (راجع: الفقرتين أ١٢، أ١٣)

٩. قد تكون على المراجع أيضاً مسؤوليات أخرى تتعلق بالتواصل والتقرير تجاه المستخدمين أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو أطراف خارج المنشأة، فيما يتعلق بالأمور الناتجة عن المراجعة. وهذه المسؤوليات قد تحددها معايير المراجعة أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة[٢].

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف العامة للمراجع

١١. تتمثل الأهداف العامة للمراجع عند القيام بمراجعة القوائم المالية فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، ومن ثم تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.

١٢. في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول، وفي الظروف التي يكون فيها إبداء رأي متحفظ في تقرير المراجع غير كافٍ لأغراض تقديم التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية المستهدفين، فإن معايير المراجعة تتطلب أن يمتنع المراجع عن إبداء الرأي، أو أن ينسحب من الارتباط (أو يستقيل منه)[٣]، عندما يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

التعريفات

١٣. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) إطار التقرير المالي المنطبق: إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لإعداد القوائم المالية والذي يكون مقبولاً في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من القوائم المالية، أو هو ذلك الإطار الذي تفرضه الأنظمة أو اللوائح.

---

٢ انظر على سبيل المثال معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"؛ ومعيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٤٤.

٣ في معايير المراجعة، يستخدم مصطلح "الانسحاب" فقط.

ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:

(١) يقرّ، صراحةً أو ضمناً، أنه لتحقيق عرض عادل للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو

(٢) يقرّ صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية.

ويستخدم مصطلح "إطار الالتزام" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، دون أن يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (١) أو (٢) أعلاه.

(ب) أدلة المراجعة: معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبنى رأيه على أساسها. وتتضمن أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات الأخرى. ولأغراض معايير المراجعة، فإن:

(١) كفاية أدلة المراجعة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة.

(٢) مناسبة أدلة المراجعة هي مقياس لجودتها، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.

(ج) خطر المراجعة: خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري. ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.

(د) المراجع: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون المراجعة، وهو -عادةً- الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. ومتى كان هناك معيار مراجعة معين يهدف صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بمتطلب أو مسؤولية ما، استُخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المراجع". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(ه) خطر الاكتشاف: خطر أن الإجراءات المنفذة بواسطة المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول لن تكتشف تحريفاً ما موجوداً، قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى.

(و) القوائم المالية: عرض مُهيكل لمعلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات، بهدف الإبلاغ بالالتزامات أو الموارد الاقتصادية لمنشأة ما في لحظة زمنية معينة، أو التغيرات التي طرأت على هذه الموارد أو الالتزامات خلال فترة زمنية معينة، وذلك وفقاً لأحد أُطُر التقرير المالي. ويشير مصطلح "القوائم المالية" عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، لكنه يمكن أن يشير أيضاً إلى قائمة مالية واحدة. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو مُضمّنة فيها بإشارات مرجعية. (راجع: الفقرتين أ١٤، أ١٥)

(ز) المعلومات المالية التاريخية: معلوماتٌ تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.

(ح) الإدارة: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.

(ط) التحريف: اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن طريق خطأ أو غش.

وعندما يبدي المراجع رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، بحسب حكم المراجع، ضرورية لعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة(*).

(ي) الافتراض الأساس، فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، التي يتم على أساسها إجراء المراجعة: أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤوليات الآتية التي تُعد ضرورية للقيام بالمراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة. وتتمثل هذه المسؤوليات فيما يلي:

(١) إعداد القوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛

(٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(٣) تمكين المراجع مما يلي:

أ. الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛

ج. الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المنشأة الذين يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة المراجعة.

وفي حالة إطار العرض العادل، قد تُعاد صياغة النقطة (١) أعلاه على النحو الآتي "الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي"، أو "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقرير المالي".

ويمكن الإشارة أيضاً إلى "الافتراض الأساس فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، التي يتم على أساسها إجراء المراجعة" بلفظ "الافتراض الأساس".

(ك) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الأخلاقية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط المراجعة.

(ل) نزعة الشك المهني: موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقّظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش، وإجراء تقييم نقدي للأدلة.

(م) التأكيد المعقول: يُقصد به في سياق مراجعة القوائم المالية مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق.

(ن) خطر التحريف الجوهري: خطر أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري قبل المراجعة. ويتألف ذلك من مكونين، يتم توضيحهما كما يلي على مستوى الإقرارات:

(١) الخطر الملازم: قابلية احتواء أحد الإقرارات عن فئة معاملة أو رصيد حساب أو إفصاح ما على تحريف يمكن أن يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل الأخذ في الحسبان أي أدوات رقابة ذات علاقة.

(٢) خطر الرقابة: خطر أن التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملة أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، لن يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب عن طريق الرقابة الداخلية للمنشأة.

(*) تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بعدل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (انظر المعيار (٧٠٠)، الفقرة ٢٥.

(س) المكلفون بالحوكمة: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) يقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة لمنشأة قطاع خاص أو عام، أو المدير المالك.

المتطلبات

المتطلبات الأخلاقية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية

١٤. يجب على المراجع الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بارتباطات مراجعة القوائم المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال.[*] (راجع: الفقرات أ١٦–أ١٩)

نزعة الشك المهني

١٥. يجب على المراجع التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم مالية بشكل جوهري. (راجع: الفقرات أ٢٠–أ٢٤)

الحكم المهني

١٦. يجب على المراجع ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لمراجعة القوائم المالية وتنفيذها. (راجع: الفقرات أ٢٥–أ٢٩)

كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة

١٧. للوصول إلى تأكيد معقول، يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ومن ثم تمكين المراجع من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه. (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٥٤)

القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة

الالتزام بمعايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة

١٨. يجب على المراجع الالتزام بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة. ويكون المعيار ذا صلة بالمراجعة عندما يكون سارياً وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة. (راجع: الفقرات أ٥٥–أ٥٩)

١٩. يجب أن يكون لدى المراجع فهم لنص المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرات أ٦٠–أ٦٨)

٢٠. لا يجوز للمراجع أن يشير إلى التزامه بمعايير المراجعة في تقريره ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار وجميع معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة بالمراجعة.

الأهداف المنصوص عليها في كل معيار من معايير المراجعة

٢١. لتحقيق الأهداف العامة للمراجع، يجب على المراجع استخدام الأهداف المنصوص عليها في معايير المراجعة ذات الصلة في التخطيط للمراجعة وتنفيذها، مع مراعاة العلاقات المتبادلة بين معايير المراجعة، وذلك من أجل: (راجع: الفقرات أ٦٩–أ٧١)

(أ) تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لاتخاذ أي إجراءات مراجعة أخرى، بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة، للوفاء بالأهداف المنصوص عليها في معايير المراجعة؛ (راجع: الفقرة أ٧٢)

(ب) تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرة أ٧٣)

---

[*] يجب أن يلتزم المراجع بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

٢٢. مع مراعاة أحكام الفقرة ٢٣، يجب على المراجع الالتزام بكل متطلب لأي من معايير المراجعة، إلا إذا توفرت إحدى الحالتين الآتيتين في ظل ظروف المراجعة:

(أ) إذا لم يكن المعيار بأكمله ذا صلة؛ أو

(ب) إذا لم يكن المتطلب ذا صلة، لأنه مشروط والشرط غير موجود. (راجع: الفقرتين أ٧٤، أ٧٥)

٢٣. قد يتوصل المراجع، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في معيار من معايير المراجعة. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المراجع للخروج عن متطلب ذي صلة إلا عندما يكون المتطلب خاصاً بتنفيذ إجراء معين، ويعتقد المراجع أن ذلك الإجراء لن يكون فعالاً في تحقيق هدف المتطلب في ظل الظروف الخاصة بالمراجعة. (راجع: الفقرة أ٧٦)

الفشل في تحقيق الهدف

٢٤. إذا لم يمكن تحقيق أحد الأهداف في معيار مراجعة ذي صلة، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كان هذا يمنع المراجع من تحقيق الأهداف العامة للمراجع، ومن ثمّ يتطلب من المراجع، وفقاً لمعايير المراجعة، تعديل رأيه أو الانسحاب من الارتباط (عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة). ويمثل الفشل في تحقيق الهدف أمراً مهماً يتطلب التوثيق وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠).[٤] (راجع: الفقرتين أ٧٧، أ٧٨)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مراجعة القوائم المالية

نطاق المراجعة (راجع: الفقرة ٣)

أ١. يتناول رأي المراجع في القوائم المالية ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويشترك في مثل هذا الرأي جميع أعمال مراجعة القوائم المالية. ولذلك، فإن رأي المراجع لا يضمن، على سبيل المثال، الجدوى المستقبلية للمنشأة، ولا الكفاءة أو الفاعلية التي أدارت بها الإدارة شؤون المنشأة. ومع ذلك، فإنه في بعض الدول، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة من المراجعين تقديم آراء بشأن أمور محددة أخرى، مثل فاعلية الرقابة الداخلية، أو مدى اتساق تقرير الإدارة المنفصل مع القوائم المالية. وفي حالة اشتمال معايير المراجعة على متطلبات وإرشادات تتعلق بمثل هذه الأمور طالما كانت ذات صلة بتكوين رأي في القوائم المالية، فإن المراجع سيكون مطالباً بتنفيذ عمل إضافي إذا كانت تقع عليه مسؤوليات إضافية بتقديم تلك الآراء.

إعداد القوائم المالية (راجع: الفقرة ٤)

أ٢. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بالتقرير المالي. ومع ذلك، فقد يختلف مدى هذه المسؤوليات، أو الطريقة التي توصف بها، عبر مختلف الدول. وعلى الرغم من هذه الاختلافات، فإن المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة تُنفذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤولية عمّا يلي:

(أ) إعداد القوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛

(ب) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري سواءً بسبب غش أو خطأ؛

---

[٤] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ٨(ج)

(ج) تمكين المراجع مما يلي:

(١) الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(٢) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛

(٣) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المنشأة الذين يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة المراجعة.

أ٣. يتطلب إعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال:

- تحديد إطار التقرير المالي المنطبق، في سياق أية أنظمة أو لوائح ذات صلة.
- إعداد القوائم المالية وفقاً لذلك الإطار.
- إدراج وصف كافٍ لذلك الإطار في القوائم المالية.

ويتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة ممارسة الاجتهاد عند إجراء تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف القائمة، بالإضافة إلى اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة. وتُنفذ هذه الاجتهادات في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

أ٤. قد تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار تقرير مالي مصمَّم لتلبية:

- الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (بعبارة أخرى، "القوائم المالية ذات الغرض العام")؛ أو
- الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين (بعبارة أخرى، "القوائم المالية ذات الغرض الخاص").

أ٥. يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق غالباً على معايير التقرير المالي التي تضعها الجهات المعترف بها أو المصرح لها لوضع المعايير، أو على المتطلبات النظامية أو التنظيمية. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار التقرير المالي على كل من معايير التقرير المالي التي تضعها الجهات المعترف بها أو المصرح لها لوضع المعايير والمتطلبات النظامية أو التنظيمية. وقد توفر مصادر أخرى توجيهات بشأن تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق على مثل هذه المصادر الأخرى، أو حتى يمكن أن يتكون فقط من هذه المصادر. وقد تشمل هذه المصادر الأخرى:

- البيئة النظامية والأخلاقية، بما في ذلك الأنظمة الأساسية واللوائح وقرارات المحاكم والالتزامات الأخلاقية المهنية ذات الصلة بالأمور المحاسبية؛
- التفسيرات المحاسبية المنشورة المتباينة في قوتها والصادرة عن جهات وضع المعايير أو الهيئات المهنية أو السلطات التنظيمية؛
- الآراء المنشورة المتباينة في قوتها التي تتناول الإشكالات المحاسبية المستجدة، والصادرة عن جهات وضع المعايير أو الهيئات المهنية أو السلطات التنظيمية؛
- الممارسات العامة والممارسات الخاصة بالصناعة المعترف بها والسائدة؛
- أدبيات المحاسبة.

ومتى نشأ تعارض بين إطار التقرير المالي والمصادر التي يمكن الحصول منها على توجيهات بشأن تطبيق هذا الإطار، أو نشأ تعارض بين المصادر التي يشتمل عليها إطار التقرير المالي، فإنه يُعمل بالمصدر الذي يتمتع بالقوة الأعلى.

أ٦. تحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق شكل ومحتوى القوائم المالية. وعلى الرغم من أن الإطار قد لا يحدد كيفية المحاسبة أو الإفصاح عن جميع المعاملات أو الأحداث، إلا أنه يُجسد عادةً ما يكفي من المبادئ العريضة التي يمكن أن تُستخدم كأساس لتطوير وتطبيق السياسات المحاسبية التي تتسق مع المفاهيم الأساسية لمتطلبات الإطار.

أ٧. بعض أطر التقرير المالي هي أطر للعرض العادل والبعض الآخر أطر التزام. إن أطر التقرير المالي التي تشتمل بشكل رئيس على معايير للتقرير المالي صادرة عن جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير، لاستخدامها من قبل المنشآت لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، تكون في الغالب مُصمَّمة لتحقيق العرض العادل، ومثال ذلك المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.

أ٨. تحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أيضاً ما الذي يشكِّل مجموعة كاملة من القوائم المالية. وفي حالة العديد من الأطر، تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. وطبقاً لهذه الأطر، فإن المجموعة الكاملة من القوائم المالية تتضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتعلقة بها. وطبقاً لبعض أطر التقرير المالي الأخرى، قد تشكل قائمة مالية واحدة والإيضاحات المتعلقة بها مجموعة كاملة من القوائم المالية:

- على سبيل المثال، ينص المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام "التقرير المالي في ظل الأساس النقدي للمحاسبة" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام على أن القائمة المالية الأساس هي قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية عندما تعد منشأة في القطاع العام قوائمها المالية وفقاً لذلك المعيار.
- من الأمثلة الأخرى على القوائم المالية المنفردة، التي تشتمل كل منها على ما يتعلق بها من إيضاحات ما يلي:
  - قائمة المركز المالي.
  - قائمة الدخل أو قائمة العمليات.
  - قائمة الأرباح المبقاة.
  - قائمة التدفقات النقدية.
  - قائمة الأصول والالتزامات التي لا تتضمن حقوق الملكية.
  - قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
  - قائمة الإيرادات والمصروفات.
  - قائمة العمليات بحسب خطوط الإنتاج.

أ٩. يضع معيار المراجعة (٢١٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد إمكانية قبول إطار التقرير المالي المنطبق.[٥] ويضع معيار المراجعة (٨٠٠) اعتبارات خاصة عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار ذي غرض خاص.[٦]

أ١٠. نظراً لأهمية الافتراض الأساس للقيام بالمراجعة، فإن المراجع مطالب بأن يحصل على موافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على أنهم يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤوليات المحددة في الفقرة أ٢ كشرط مسبق لقبول ارتباط المراجعة.[٧]

اعتبارات خاصة بعمليات المراجعة في القطاع العام

أ١١. قد تكون التكليفات الرسمية الصادرة لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً منها للمنشآت الأخرى. ونتيجة لذلك، فإن الافتراض الأساس المتعلق بمسؤوليات الإدارة، والذي يتم على أساسه القيام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة في القطاع العام قد يشمل مسؤوليات إضافية، مثل المسؤولية عن تنفيذ المعاملات والأحداث، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.[٨]

---

٥ معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(أ)

٦ معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة ٨

٧ معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦(ب)

٨ انظر الفقرة أ٥٩.

شكل رأي المراجع (راجع: الفقرة ٨)

أ١٢. إن الرأي الذي يبديه المراجع هو عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ومع ذلك، فإن شكل رأي المراجع في القوائم المالية سيعتمد على إطار التقرير المالي المنطبق، وأي أنظمة أو لوائح منطبقة. وتشمل معظم أطر التقرير المالي متطلبات تتعلق بعرض القوائم المالية؛ وبالنسبة لهذه الأطر، يشتمل إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق على العرض.

أ١٣. عندما يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل، كما هو الحال عموماً في القوائم المالية ذات الغرض العام، فإن الرأي الذي تتطلبه معايير المراجعة يكون عمّا إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، أو عمّا إذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة. وعندما يكون إطار التقرير المالي إطار التزام، فإن الرأي المطلوب يكون عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع جوانبها الجوهرية وفقاً لهذا الإطار. وما لم يُذكر خلاف ذلك على وجه التحديد، فإن الإشارات في معايير المراجعة إلى رأي المراجع تشمل الرأي بكلا شكليه.

التعريفات

القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣(و))

أ١٤. قد تشير بعض أطر التقرير المالي إلى الموارد الاقتصادية للمنشأة أو التزاماتها بمصطلحات أخرى. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يُشار إليها على أنها أصول والتزامات المنشأة، وقد يُشار إلى الفرق المتبقي بينهما على أنها حقوق ملكية أو حصص ملكية.

أ١٥. قد يتم إدراج المعلومات التوضيحية أو الوصفية التي يلزم تضمينها في القوائم المالية بموجب إطار التقرير المالي المنطبق من خلال إشارات مرجعية لمعلومات في مستند آخر، مثل تقرير الإدارة أو تقرير المخاطر. ويعني "الإدراج من خلال إشارات مرجعية" إشارة مرجعية من القوائم المالية إلى المستند الآخر، ولكن ليس من المستند الآخر إلى القوائم المالية. وعندما لا يحظر إطار التقرير المالي المنطبق صراحةً الإشارة المرجعية للمكان الذي يمكن العثور فيه على معلومات توضيحية أو وصفية، وعندما تتم الإشارة المرجعية للمعلومات بشكل مناسب، فإن المعلومات تشكل جزءاً من القوائم المالية.

المتطلبات الأخلاقية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٤)

أ١٦. يخضع المراجع للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك الخاصة بالاستقلال، وذلك فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية. وتشمل المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة عادةً الجزأين (أ) و (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.(*)

أ١٧. يحدد الجزء (أ) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين المبادئ الأساس للأخلاقيات المهنية ذات الصلة بالمراجع عند القيام بمراجعة القوائم المالية، ويوفر إطاراً مفاهيمياً لتطبيق تلك المبادئ. وفيما يلي المبادئ الأساس التي يلزم أن يتقيد بها المراجع طبقاً لقواعد أخلاقيات المهنة:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(ه) السلوك المهني.

ويوضح الجزء (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة كيفية تطبيق الإطار المفاهيمي في مواقف معينة.

---

* يجب أن يلتزم المراجع بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

أ١٨ . في حالة القيام بارتباط مراجعة، فللمصلحة العامة يجب أن يكون المراجع مستقلاً عن المنشأة الخاضعة للمراجعة، ولذلك تتطلب قواعد أخلاقيات المهنة ذلك الاستقلال. وتصف قواعد أخلاقيات المهنة الاستقلال بأنه يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويحفظ استقلال المراجع عن المنشأة قدرة المراجع على تكوين رأي المراجعة دون التأثر بالمؤثرات التي يمكن أن تخل بذلك الرأي. ويعزز الاستقلال قدرة المراجع على التصرف بنزاهة وعلى التحلي بالموضوعية وعلى الالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

أ١٩ . يتناول معيار رقابة الجودة (١)،[٩] أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار،[١٠] مسؤوليات المكتب عن وضع نظام خاص به لرقابة جودة ارتباطات المراجعة والالتزام به. ويحدد معيار رقابة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تقديم تأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه ملتزمون بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال.[١١] ويحدد معيار المراجعة (٢٢٠) مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. وتتضمن هذه المتطلبات الانتباه الدائم، من خلال الملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، للأدلة على عدم الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة من جانب أعضاء فريق الارتباط، وتحديد الإجراء المناسب إذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط ما يشير إلى أن أعضاء فريق الارتباط لم يلتزموا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، وتكوين استنتاج بشأن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على ارتباط المراجعة.[١٢] ويصرّح معيار المراجعة (٢٢٠) بأن فريق الارتباط يحق له الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب في الوفاء بمسؤولياته فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة المنطبقة على كل ارتباط من ارتباطات المراجعة، ما لم تُقدّم معلومات من المكتب أو أطراف أخرى تشير إلى خلاف ذلك.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢٠ . تتضمن نزعة الشك المهني أن يكون المراجع منتبهاً، على سبيل المثال لما يلي:

- أدلة المراجعة التي تتناقض مع أدلة مراجعة أخرى تم الحصول عليها.
- المعلومات التي تشكك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.
- الظروف التي قد تشير إلى إمكانية وجود غش.
- الظروف التي توحي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات مراجعة أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة.

أ٢١ . من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة إذا أراد المراجع، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:

- عدم ملاحظة الظروف غير المألوفة.
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من ملاحظات المراجعة.
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها.

أ٢٢ . تُعد نزعة الشك المهني من الأمور الضرورية للتقويم النقدي لأدلة المراجعة. ويشمل ذلك التشكيك في أدلة المراجعة المتناقضة وإمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات وغيرها من المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة. ويشمل أيضاً النظر في كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في ضوء الظروف القائمة، على سبيل المثال في حالة وجود عوامل خطر الغش ووجود مستند واحد، معرض للغش بطبيعته، كدليل وحيد داعم لمبلغ جوهري في القوائم المالية.

---

[٩] معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

[١٠] معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٢

[١١] معيار رقابة الجودة (١)، الفقرات ٢٠-٢٥

[١٢] معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرات ٩-١٢

أ٢٣. قد يقبل المراجع السجلات والمستندات على أنها صحيحة، ما لم يكن لديه سبب يدعوه للاعتقاد بعكس ذلك. ومع ذلك، فإن على المراجع النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها على أنها أدلة مراجعة.[١٣] وفي حالات الشك في إمكانية الاعتماد على المعلومات أو وجود مؤشرات على إمكانية حدوث غش (على سبيل المثال إذا كانت الحالات المكتشفة أثناء المراجعة تدعو المراجع للاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثوقاً، أو أن الشروط الواردة في المستند قد تم تزويرها)، تتطلب معايير المراجعة من المراجع إجراء المزيد من التحري وتحديد التعديلات أو الإضافات التي يلزم إدخالها على إجراءات المراجعة لحل هذا الأمر.[١٤]

أ٢٤. لا يُتوقع من المراجع أن يتجاهل خبرته السابقة حول أمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يعفي المراجع من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني، ولا يسمح له بأن يرضى بأدلة مراجعة أقل إقناعاً للوصول إلى التأكيد المعقول.

الحكم المهني (راجع: الفقرة ١٦)

أ٢٥. يُعد الحكم المهني ضرورياً للقيام بالمراجعة بشكل سليم. وذلك لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ومعايير المراجعة ولا يمكن اتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال عملية المراجعة بدون تطبيق المعرفة والخبرة ذات الصلة على الحقائق والظروف. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية وخطر المراجعة.
- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وجمع أدلة مراجعة.
- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف معايير المراجعة، ومن ثمّ، الأهداف العامة للمراجع.
- تقويم اجتهادات الإدارة عند تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة.
- استنباط الاستنتاجات استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، كالقيام على سبيل المثال بتقويم مدى معقولية التقديرات التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

أ٢٦. تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المراجع في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب مراجع ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في تطوير الكفاءات اللازمة لاتخاذ أحكام معقولة.

أ٢٧. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف التي يعرفها المراجع. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير المراجعة، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، كذلك التشاور الذي يتطلبه معيار المراجعة (٢٢٠)،[١٥] المراجع في اتخاذ أحكام مدروسة ومعقولة.

أ٢٨. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس تطبيقاً ذا كفاءة لمبادئ المحاسبة والمراجعة، وما إذا كان مناسباً في ضوء الحقائق والظروف التي كانت معروفة للمراجع حتى تاريخ تقرير المراجع، ومتسقاً معها.

أ٢٩. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة المراجعة. ويلزم أيضاً توثيقه على نحو مناسب. وفي هذا الصدد، فإن المراجع مطالب بإعداد توثيق كافٍ لأعمال المراجعة لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها للتوصل إلى الاستنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة.[١٦] ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

---

[١٣] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرات ٧-٩

[١٤] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٤؛ ومعيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١١؛ ومعيار المراجعة ٥٠٥ "المصادقات الخارجية"، الفقرات ١٠ و١١ و١٦

[١٥] معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرة ١٨

[١٦] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٨

كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة (راجع: الفقرتين ٥، ١٧)

كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها

أ٣٠. تُعد أدلة المراجعة ضرورية لدعم رأي المراجع وتقريره. وهي تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة المنفذة خلال سير المراجعة. ويمكن أن تشمل أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة (بشرط أن يكون المراجع قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ المراجعة السابقة، قد تؤثر على مدى ملاءمتها للمراجعة الحالية[١٧])، أو إجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء واستمرار العلاقة معهم. وبالإضافة إلى المصادر الأخرى من داخل المنشأة وخارجها، فإن السجلات المحاسبية للمنشأة تُعد مصدراً مهماً من مصادر أدلة المراجعة. وأيضاً، قد تكون المعلومات التي من الممكن استخدامها كأدلة مراجعة من إعداد خبير يعمل عند المنشأة أو متعاقد معها. وتشمل أدلة المراجعة المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأي معلومات تتعارض مع هذه الإقرارات. وبالإضافة إلى ذلك، وفي بعض الحالات، يستخدم المراجع غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم إفادة مطلوبة) ومن ثم يعد ذلك أيضاً دليلاً من أدلة المراجعة. وينصرف معظم عمل المراجع في تكوين رأيه إلى جمع أدلة المراجعة وتقويمها.

أ٣١. إن كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها عاملان مرتبطان ببعضها. وتعد الكفاية مقياساً لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري (فكلما ارتفعت المخاطر المقيّمة، زادت أدلة المراجعة التي قد يلزم الحصول عليها)، وأيضاً بجودة أدلة المراجعة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.

أ٣٢. تعد مناسبة أدلة المراجعة مقياساً لجودة الأدلة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف الفردية المحيطة بالحصول عليها.

أ٣٣. إن تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ومن ثم تمكين المراجع من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه، يعد أمراً خاضعاً للحكم المهني. وقد وضع معيار المراجعة (٥٠٠) ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة متطلبات إضافية ووفرت المزيد من الإرشادات للتطبيق طوال عملية المراجعة، فيما يتعلق باعتبارات المراجع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

خطر المراجعة

أ٣٤. يعد خطر المراجعة دالة على مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف. ويستند تقييم المخاطر إلى إجراءات المراجعة للحصول على المعلومات الضرورية لهذا الغرض والأدلة المتحصل عليها طوال عملية المراجعة. ويعد تقييم المخاطر أمراً خاضعاً للحكم المهني، وليس أمراً قابلاً للقياس بدقة.

أ٣٥. لأغراض معايير المراجعة، لا يتضمن خطر المراجعة خطر احتمال إبداء المراجع لرأيٍ بأن القوائم المالية محرفة بشكل جوهري، وهي ليست كذلك. وهذا الخطر عادةً غير مهم. وبالإضافة إلى ذلك، فإن خطر المراجعة هو مصطلح فني متعلق بآلية المراجعة؛ ولا يشير إلى خطر الأعمال الذي يتعرض له المراجع، كالخسارة الناشئة عن الدعاوى القضائية، أو السمعة السلبية، أو الأحداث الأخرى التي تنشأ فيما يتصل بمراجعة القوائم المالية.

مخاطر التحريف الجوهري

أ٣٦. قد تظهر مخاطر التحريف الجوهري على مستويين:

- مستوى القوائم المالية عموماً؛
- مستوى الإقرارات لفئات من فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

---

١٧ معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، فقرة ٩

أ٣٧. تشير مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية عموماً إلى مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بشكل منتشر بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات.

أ٣٨. يتم تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وتمكن هذه الأدلة المراجع من إبداء رأي في القوائم المالية عند مستوى منخفض بشكل مقبول من خطر المراجعة. ويستخدم المراجعون مناهج متعددة لتحقيق هدف تقييم مخاطر التحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، قد يستخدم المراجع نموذجاً يعبّر عن العلاقة العامة لمكونات خطر المراجعة في صورة رياضية للوصول إلى مستوى مقبول لخطر الاكتشاف. ويجد بعض المراجعين مثل هذا النموذج مفيداً عند التخطيط لإجراءات المراجعة.

أ٣٩. تتكون مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات من مكونين، هما: الخطر الملازم وخطر الرقابة. ويُعد كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة من مخاطر المنشأة؛ وهما يوجدان بشكل مستقل وغير مرتبط بمراجعة القوائم المالية.

أ٤٠. يكون الخطر الملازم لبعض الإقرارات، وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات، أعلى منه في إقرارات أخرى. فعلى سبيل المثال، قد يكون الخطر الملازم أعلى للعمليات الحسابية المعقدة أو لحسابات تتألف من مبالغ مستمدة من تقديرات محاسبية تنطوي على عدم تأكد مهم في التقدير. وقد تؤثر أيضاً الظروف الخارجية التي تنشأ عنها مخاطر الأعمال على الخطر الملازم. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي التطورات التقنية إلى جعل منتج معين متقادماً، مما يتسبب في جعل المخزون منه أكثر عرضة للمبالغة في تقديره. وقد تؤثر أيضاً عوامل من داخل المنشأة وبيئتها تتعلق ببعض أو جميع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على الخطر الملازم المتعلق بإقرار معين. وقد يكون من بين هذه العوامل، على سبيل المثال، وجود نقص في رأس المال العامل الكافي لاستمرار العمليات، أو وجود تراجع في إحدى الصناعات متصف بفشل عدد كبير من الأعمال.

أ٤١. يُعد خطر الرقابة دالة على فاعلية تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وصونها من قِبَل الإدارة لمواجهة المخاطر المحددة التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية للمنشأة. ومع ذلك، فإن الرقابة الداخلية، مهما كانت جودة تصميمها وتشغيلها، تستطيع أن تحد فقط من مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، ولكنها لا تقضي عليها نهائياً، وذلك بسبب القيود الملازمة للرقابة الداخلية. وتتضمن تلك القيود، على سبيل المثال، احتمال وقوع الأخطاء البشرية أو التحايل على أدوات الرقابة بالتواطؤ أو التجاوز غير المناسب من قِبَل الإدارة. وعليه، فإن جزءاً من خطر الرقابة سيظل موجوداً بصفة دائمة. وتوفر معايير المراجعة الظروف التي يكون المراجع في ظلها مطالباً باختبار، أو قد يختار اختبار، الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس التي سيتم اتخاذها.[١٨]

أ٤٢. لا تشير معايير المراجعة عادةً إلى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل، لكنها تشير إلى تقييم مشترك لـ "مخاطر التحريف الجوهري". ومع ذلك، فقد يقوم المراجع بإجراء تقييمات منفصلة أو مشتركة للخطر الملازم وخطر الرقابة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المفضلة، وبناءً على الاعتبارات العملية. ويمكن التعبير عن تقييم مخاطر التحريف الجوهري بصورة كمية، مثل النسب المئوية، أو بصورة غير كمية. وعلى أية حال، فإن حاجة المراجع لإجراء تقييمات مناسبة للمخاطر أكثر أهمية من المناهج المختلفة التي قد يتم استخدامها في التقييمات.

أ٤٣. يحدد معيار المراجعة (٣١٥) متطلبات ويوفر إرشادات بشأن تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات ومستوى القوائم المالية.

خطر الاكتشاف

أ٤٤. عند مستوى معين من خطر المراجعة، ينطوي المستوى المقبول لخطر الاكتشاف على علاقة عكسية مع مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى الإقرارات. فعلى سبيل المثال، كلما زادت مخاطر التحريف الجوهري التي يعتقد المراجع بوجودها، انخفض مستوى خطر الاكتشاف الذي يمكن قبوله، وبناءً على ذلك، يحتاج المراجع إلى أدلة مراجعة أكثر إقناعاً.

[١٨] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"، الفقرات ٧-١٧

أ٤٥. يتعلق خطر الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع التي يحددها لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول. ولذلك، فهو دالة على فاعلية إجراءات المراجعة وتنفيذها من جانب المراجع. وتساعد أمور مثل:

- التخطيط الكافي؛
- التعيين الصحيح للعاملين في فريق الارتباط؛
- ممارسة نزعة الشك المهني؛
- الإشراف على أعمال المراجعة المنجزة وفحصها،

في تعزيز فاعلية إجراءات المراجعة وتنفيذها، والحد من إمكانية اختيار المراجع لإجراءات مراجعة غير مناسبة، أو التطبيق الخاطئ لإجراءات المراجعة المناسبة، أو إساءة تفسير نتائج المراجعة.

أ٤٦. يحدد معيار المراجعة (٣٠٠)[١٩] ومعيار المراجعة (٣٣٠) متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن التخطيط لمراجعة القوائم المالية واستجابات المراجع للمخاطر المقيّمة. ومع ذلك، فإن خطر الاكتشاف يمكن فقط الحد منه، دون القضاء عليه نهائياً، وذلك بسبب القيود الملازمة للمراجعة. وعليه، فإن جزءاً من خطر الاكتشاف سيظل موجوداً بصفة دائمة.

القيود الملازمة للمراجعة

أ٤٧. لا يُتوقع من المراجع، بل لا يمكنه، أن يخفض خطر المراجعة إلى مستوى الصفر، ولذلك لا يمكنه أن يصل إلى تأكيد مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري سواءً بسبب الغش أو الخطأ. ويرجع ذلك إلى وجود قيود ملازمة للمراجعة، يترتب عليها أن تكون معظم أدلة المراجعة التي يستخلص منها المراجع استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه أدلة مقنعة وليست قطعية. وتنشأ القيود الملازمة للمراجعة من:

- طبيعة التقرير المالي؛
- طبيعة إجراءات المراجعة؛
- الحاجة إلى القيام بالمراجعة خلال فترة زمنية معقولة وبتكاليف معقولة.

طبيعة التقرير المالي

أ٤٨. ينطوي إعداد القوائم المالية على ممارسة الإدارة للاجتهاد عند تطبيقها لمتطلبات إطار تقريرها المالي المنطبق الخاص بها على الحقائق والظروف الخاصة بالمنشأة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن كثيراً من بنود القوائم المالية تنطوي على قرارات شخصية أو تقييمات أو درجة من عدم التأكد، وقد تكون هناك مجموعة من التفسيرات المقبولة أو الاجتهادات التي يمكن تطبيقها. ونتيجةً لذلك، تكون بعض بنود القوائم المالية خاضعة لمستوى من التباين ملازم لها ولا يمكن القضاء عليه بتطبيق إجراءات مراجعة إضافية. وعلى سبيل المثال، غالباً ما يكون هذا هو الحال لبعض التقديرات المحاسبية. ورغم ذلك، تتطلب معايير المراجعة من المراجع إعطاء اهتمام خاص لما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق والإفصاحات ذات العلاقة، وإعطاء اهتمام خاص للجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة.[٢٠]

[١٩] معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

[٢٠] معيار المراجعة (٥٤٠) "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة" ومعيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ١٢.

طبيعة إجراءات المراجعة

أ٤٩. توجد قيود عملية ونظامية على قدرة المراجع في الحصول على أدلة المراجعة. ومن ذلك على سبيل المثال:

- يُحتمل ألا تقوم الإدارة أو غيرها، سواء بشكل متعمد أو غير متعمد، بتوفير المعلومات الكاملة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، أو تلك التي قد يطلبها المراجع. وبناءً عليه، لا يستطيع المراجع التأكد من اكتمال المعلومات، حتى ولو قام المراجع بتنفيذ إجراءات مراجعة للوصول إلى تأكيد بأنه قد تم الحصول على جميع المعلومات ذات الصلة.

- قد ينطوي الغش على مخططات متقدمة ومنظمة بعناية لإخفائه. ولذلك، فإن إجراءات المراجعة المستخدمة لجمع أدلة المراجعة قد تكون غير فعّالة في الكشف عن تحريف متعمد ينطوي، على سبيل المثال، على تواطؤ لتزوير الوثائق التي قد تتسبب في اعتقاد المراجع بأن أدلة المراجعة صحيحة وهي ليست كذلك. فالمراجع غير مدرب، ولا يتوقع منه أن يكون خبيراً في التحقق من صحة المستندات.

- لا تُعد المراجعة تحرياً رسمياً في مخالفات مزعومة. وعليه، فإن المراجع ليست لديه سلطات قانونية خاصة، مثل سلطة التفتيش، التي قد تكون ضرورية لإجراء مثل هذا التحري.

توقيت التقرير المالي والموازنة بين المنفعة والتكلفة

أ٥٠. إن مسألة الصعوبة أو الوقت أو التكلفة المترتبة لا تمثل في حد ذاتها أساساً صالحاً ليقوم المراجع بإغفال إجراء مراجعة لا بديل له، أو ليرضى بأدلة مراجعة أقل إقناعاً. ويساعد التخطيط المناسب في إتاحة الوقت الكافي والموارد الكافية للقيام بالمراجعة. وعلى الرغم من ذلك، فملاءمة المعلومات، وبالتالي قيمتها، تميل إلى التناقص بمرور الوقت، ويجب أن تتم الموازنة بين إمكانية الاعتماد على المعلومات وتكلفتها. وهذا معترف به في بعض أطر التقرير المالي (انظر، على سبيل المثال "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة). ولذلك، فهناك توقع من مستخدمي القوائم المالية بأن المراجع سوف يُكوِّن رأياً في القوائم المالية خلال فترة زمنية معقولة وبتكاليف معقولة، مع الاعتراف بأنه يصعب عملياً التعامل مع جميع المعلومات التي قد تكون موجودة أو متابعة كل الأمور باستفاضة بافتراض أن المعلومات فيها أخطاء أو غش، حتى يثبت العكس.

أ٥١. ونتيجة لذلك، فإنه من الضروري أن يقوم المراجع بما يلي:

- التخطيط للمراجعة بحيث يتم تنفيذها بطريقة فعالة؛

- توجيه جهود المراجعة لأكثر المجالات التي يتوقع أن تحتوي على مخاطر التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، في مقابل توجيه جهد أقل إلى المجالات الأخرى؛

- استخدام الاختبارات والوسائل الأخرى للتحقق من مجتمعات العينة بحثاً عن التحريفات.

أ٥٢. في ضوء المناهج المبيّنة في الفقرة (أ٥١)، تحتوي معايير المراجعة على متطلبات لتخطيط وتنفيذ المراجعة وتتطلب من المراجع أن يقوم بجملة أمور من بينها ما يلي:

- أن يكون لديه أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، عن طريق تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها؛[٢١]

- استخدام الاختبارات والوسائل الأخرى للتحقق من مجتمعات العينة بطريقة توفر أساساً معقولاً للمراجع لاستنباط الاستنتاجات بشأن مجتمع العينة.[٢٢]

---

[٢١] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرات ٥-١٠

[٢٢] معيار المراجعة (٣٣٠) ومعيار المراجعة (٥٠٠) ومعيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية" ومعيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"

أمور أخرى تؤثر على القيود الملازمة للمراجعة

أ٥٣. تكتسب التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أهمية خاصة في حالة إقرارات أو موضوعات معينة. وتتضمن مثل هذه الإقرارات أو الموضوعات ما يلي:

- الغش، وخاصة الغش الذي تتورط فيه الإدارة العليا أو الذي ينتج عن التواطؤ. انظر معيار المراجعة (٢٤٠) لمزيد من التفصيل.
- وجود واكتمال العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. انظر معيار المراجعة (٥٥٠)[٢٣] لمزيد من التفصيل.
- حدوث عدم التزام بالأنظمة واللوائح. انظر معيار المراجعة (٢٥٠) (المُعدَّل)[٢٤] لمزيد من التفصيل.
- الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة. انظر معيار المراجعة (٥٧٠)[٢٥] لمزيد من التفصيل.

وتحدد معايير المراجعة ذات الصلة إجراءات مراجعة معينة للمساعدة في التخفيف من تأثير القيود الملازمة.

أ٥٤. بسبب القيود الملازمة للمراجعة، فإنه يوجد خطر لا يمكن تجنبه، يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط والتنفيذ الصحيح للمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة. وعليه، فإن الاكتشاف اللاحق لتحريف جوهري في القوائم المالية ناتج عن غش أو خطأ لا يشير في حد ذاته إلى فشل في القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة. ومع ذلك، فإن القيود الملازمة للمراجعة ليست مبرراً لأن يرضى المراجع بأدلة مراجعة أقل إقناعاً. ويتحدد ما إذا كان المراجع قد نفذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة من خلال إجراءات المراجعة المنفذة في ظل الظروف القائمة، وكفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها نتيجة لذلك، ومدى مناسبة تقرير المراجع على أساس تقويم تلك الأدلة في ضوء الأهداف العامة للمراجع.

القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة

طبيعة معايير المراجعة (راجع: الفقرة ١٨)

أ٥٥. توفر معايير المراجعة، في مجملها، معايير لعمل المراجع لتحقيق الأهداف العامة للمراجع. وتتناول معايير المراجعة المسؤوليات العامة للمراجع، بالإضافة إلى الاعتبارات الأخرى ذات الصلة بتطبيق تلك المسؤوليات على موضوعات محددة.

أ٥٦. يحدد كل معيار مراجعة بوضوح نطاق المعيار وتاريخ سريانه وأي قيد معين على إمكانية تطبيقه. وما لم يُنص في معيار المراجعة على خلاف ذلك، فإن المراجع مسموح له بتطبيق معيار المراجعة قبل تاريخ السريان المحدد فيه.

أ٥٧. عند تنفيذ المراجعة، قد يكون المراجع مطالباً بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة. ولا تلغي معايير المراجعة الأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية. وفي حالة اختلاف الأنظمة أو اللوائح عن معايير المراجعة، فإن القيام بالمراجعة وفقاً للأنظمة أو اللوائح فقط سيعد تلقائياً غير مستوفٍ لمتطلبات معايير المراجعة.

أ٥٨. قد يقوم المراجع أيضاً بالمراجعة وفقاً لكلٍ من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة، ومعايير المراجعة الخاصة بدولة أو سلطة معينة. وفي مثل هذه الحالات، فإنه بالإضافة إلى الالتزام بكل من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة ذات الصلة بالمراجعة، قد يكون من الضروري للمراجع تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية من أجل الالتزام بالمعايير ذات الصلة الخاصة بذلك الإقليم أو البلد.(*)

---

٢٣ معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"

٢٤ معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

٢٥ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

(*) وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) بالتحول الى المعايير الدولية للمراجعة وفقاً لخطة التحول المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة، فإنه لن يكون هناك مجموعتين من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرة على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.

اعتبارات خاصة بعمليات المراجعة في القطاع العام

أ٥٩. تُعد معايير المراجعة ذات صلة بالارتباطات في القطاع العام. ومع ذلك، قد تتأثر مسؤوليات المراجع في القطاع العام بالتكليف الرسمي بالمراجعة، أو بالالتزامات المفروضة على منشآت القطاع العام والناشئة عن نظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى مثل (التوجيهات الوزارية، أو متطلبات السياسات الحكومية، أو قرارات سلطة إصدار الأنظمة)، والتي قد تشمل نطاقاً أوسع من مجرد إجراء مراجعة للقوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة. ولا تتعامل معايير المراجعة مع هذه المسؤوليات الإضافية. وقد يكون تم التعامل معها في إصدارات "المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة"، أو إصدارات الجهات الوطنية لوضع المعايير، أو في الإرشادات التي تطورها الهيئات المسؤولة عن المراجعة الحكومية.

محتويات معايير المراجعة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٦٠. بالإضافة إلى الأهداف والمتطلبات (يتم التعبير عن المتطلبات الواردة في معايير المراجعة باستخدام كلمة "يجب")، يحتوي معيار المراجعة على إرشادات ذات علاقة به في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى. وقد يحتوي أيضاً على مقدمة توفر سياقاً مناسباً للفهم الصحيح لمعيار المراجعة، ويحتوي أيضاً على تعريفات. ولذلك، فإن نصّ المعيار بأكمله يُعد ذا صلة بفهم الأهداف الواردة في معيار المراجعة، وبالتطبيق الصحيح لمتطلبات المعيار.

أ٦١. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً لمتطلبات معيار مراجعة، وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

- قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله.
- قد تتضمن أمثلة على الإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة.

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها ذات صلة بالتطبيق الصحيح لمتطلبات معيار المراجعة. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في معيار المراجعة.

أ٦٢. تشكل الملاحق جزءاً من المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. ويكون الغرض من الملحق والاستخدام المقصود له موضحين في متن المعيار ذي الصلة، أو في عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

أ٦٣. قد تتضمن المقدمة، عند الحاجة، أموراً مثل شرح:

- غرض ونطاق معيار المراجعة، بما في ذلك كيفية ارتباط هذا المعيار بالمعايير الأخرى.
- موضوع المعيار.
- المسؤوليات الخاصة بالمراجع وغيره فيما يتعلق بموضوع معيار المراجعة.
- السياق الذي تم فيه وضع معيار المراجعة.

أ٦٤. قد يتضمن معيار المراجعة، في جزء منفصل تحت عنوان "تعريفات" وصفاً للمعاني المعطاة لبعض المصطلحات لأغراض معايير المراجعة. وقد قُدمت هذه التعريفات للمساعدة في تحقيق التطبيق والتفسير المتسقين لمعايير المراجعة، ولا تهدف إلى تجاوز التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً كان ذلك في نظام أو لائحة أو غير ذلك. وما لم يُذكر خلاف ذلك، فإنه سيكون لتلك المصطلحات المعاني نفسها في كل معايير المراجعة. ويحتوي مسرد المصطلحات المتعلق بالمعايير الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة" والذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين، على قائمة كاملة بالمصطلحات المعرّفة في معايير المراجعة. ويتضمن المسرد أيضاً توضيحات للمصطلحات الأخرى الموجودة في معايير المراجعة للمساعدة في الوصول إلى تفسير وترجمة مشتركة ومتّسقة.

أ٦٥. عندما يكون ذلك مناسباً، تتضمن المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى لمعيار المراجعة اعتبارات إضافية خاصة بأعمال مراجعة المنشآت الأصغر ومنشآت القطاع العام. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق متطلبات معيار المراجعة في مراجعة مثل هذه المنشآت. إلا أنها لا تحد أو تقلل من مسؤولية المراجع عن تطبيق متطلبات معايير المراجعة والالتزام بها.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٦٦. لأغراض تحديد الاعتبارات الإضافية لأعمال مراجعة المنشآت الأصغر، يشير مصطلح "المنشأة الأصغر" إلى المنشأة التي عادةً ما تتصف بخصائص نوعية مثل:

(أ) تركز الملكية والإدارة في عدد قليل من الأفراد (غالباً فرد واحد، إما شخص طبيعي أو شركة أخرى تمتلك المنشأة شريطة اتصاف المالك بالخصائص النوعية ذات الصلة)؛

(ب) واحد أو أكثر مما يلي:

(١) معاملات بسيطة وغير معقدة؛ أو

(٢) إمساك دفاتر بسيطة؛ أو

(٣) القليل من مسارات العمل، وعدد قليل من المنتجات ضمن هذه المسارات؛ أو

(٤) القليل من أدوات الرقابة الداخلية؛ أو

(٥) القليل من المستويات الإدارية التي تكون مسؤولة عن مجموعة كبيرة من أدوات الرقابة؛ أو

(٦) القليل من العاملين، الذين يكون لدى الكثير منهم مدى واسع من الواجبات.

وهذه الخصائص النوعية ليست شاملة، وهي غير قاصرة على المنشآت الأصغر، ولا يلزم أن تتوفر جميع تلك الخصائص في المنشآت الأصغر.

أ٦٧. تم وضع الاعتبارات الخاصة بالمنشآت الأصغر التي تتضمنها معايير المراجعة بشكل أساس أخذاً في الحسبان المنشآت غير المدرجة. ومع ذلك، فإن بعض الاعتبارات قد تكون مفيدة في مراجعة منشآت أصغر مدرجة.

أ٦٨. تشير معايير المراجعة إلى مالك المنشأة الأصغر الذي يدير المنشأة على أساس يومي بلفظ "المدير المالك".

الأهداف المنصوص عليها في كل معيار من معايير المراجعة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٦٩. يحتوي كل معيار من معايير المراجعة على هدف واحد أو أكثر، يوفر رابطاً بين المتطلبات والأهداف العامة للمراجع. وتخدم الأهداف المحددة في كل معيار من معايير المراجعة في تركيز المراجع على النتيجة المرجوّة من معيار المراجعة، حال كونها محددة بشكل كافٍ لمساعدة المراجع فيما يلي:

- فهم ما يلزم إنجازه، وعند الضرورة، الوسائل المناسبة للقيام بذلك؛
- اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق تلك الأهداف في الظروف الخاصة بالمراجعة.

أ٧٠. يجب فهم الأهداف في سياق الأهداف العامة للمراجع، المنصوص عليها في الفقرة (١١) من هذا المعيار. وكما هو شأن الأهداف العامة للمراجع، فإن القدرة على تحقيق كل هدف بمفرده تخضع بالقدر نفسه للقيود الملازمة للمراجعة.

أ٧١. عند استخدام الأهداف، يُطالب المراجع بمراعاة العلاقات المتبادلة بين معايير المراجعة. ويرجع ذلك – كما هو مبين في الفقرة (أ٥٣) – إلى أن معايير المراجعة تتناول المسؤوليات العامة في بعض الحالات، وفي حالات أخرى تتناول تطبيق تلك المسؤوليات على مواضيع محددة. فعلى سبيل المثال، يتطلب هذا المعيار من المراجع تبني موقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني؛ وهذا أمر ضروري في جميع الجوانب المتعلقة بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها، ولكنه لا يُكرَّر كمتطلب في كل معيار من معايير المراجعة. وعلى مستوى أكثر تفصيلاً، يتضمن معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٣٣٠)، من بين عدة أمور، الأهداف والمتطلبات التي تتناول مسؤوليات المراجع لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، ومسؤولياته لتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للاستجابة لهذه المخاطر المقيمة على التوالي. وتنطبق هذه الأهداف والمتطلبات طوال عملية المراجعة. وقد يتوسع معيار مراجعة معين يتناول جوانب محددة من المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٤٠)) في كيفية تطبيق الأهداف والمتطلبات الخاصة بمعايير مراجعة أخرى مثل معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٣٣٠) فيما يتعلق بموضوع معيار المراجعة ولكنه لا يكررها. ومن ثمّ، فإنه لتحقيق الهدف المنصوص عليه في معيار المراجعة (٥٤٠)، يأخذ المراجع في الحسبان أهداف ومتطلبات معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة.

استخدام الأهداف لتحديد الحاجة لاتخاذ إجراءات مراجعة إضافية (راجع: الفقرة ٢١(أ))

أ٧٢. تهدف متطلبات معايير المراجعة إلى تمكين المراجع من تحقيق الأهداف المحددة في معايير المراجعة، ومن ثمّ تحقيق الأهداف العامة للمراجع. ولذلك، فإنه يتوقع أن يوفر التطبيق السليم لمتطلبات معايير المراجعة أساساً كافياً لتحقيق المراجع للأهداف. ومع ذلك، ونظراً للتباين الكبير في ظروف ارتباطات المراجعة، ولأن جميع هذه الظروف لا يمكن توقعها في معايير المراجعة، فإن المراجع هو المسؤول عن تحديد إجراءات المراجعة الضرورية للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة ولتحقيق الأهداف. وفي الظروف الخاصة بكل ارتباط، قد تكون هناك أمور معينة تتطلب من المراجع القيام بإجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة لتحقيق الأهداف المحددة في تلك المعايير.

استخدام الأهداف لتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ٢١(ب))

أ٧٣. يتعين على المراجع استخدام الأهداف لتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في سياق الأهداف العامة للمراجع. وإذا خلص المراجع إلى أن أدلة المراجعة غير كافية وغير مناسبة، فقد يتَّبع عندئذ منهجاً أو أكثر من المناهج الآتية للوفاء بمتطلب الفقرة ٢١ (ب):

- تقويم ما إذا كانت أدلة مراجعة أخرى ذات صلة قد تم، أو سيتم، الحصول عليها نتيجة للالتزام بمعايير المراجعة الأخرى؛ أو
- توسيع العمل المنفذ في تطبيق متطلب واحد أو أكثر؛ أو
- تنفيذ إجراءات أخرى يرى المراجع أنها ضرورية في هذه الظروف.

وعندما يكون من المتوقع أن أياً مما ذكر أعلاه لن يكون عملياً أو لن يكون ممكناً في ظل الظروف القائمة، فلن يكون المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ويكون مطالباً بموجب معايير المراجعة بتحديد تأثير ذلك على تقريره أو على قدرته على إتمام الارتباط.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

المتطلبات ذات الصلة (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٧٤. في بعض الحالات، قد يكون معيار مراجعة معين (وبالتالي جميع متطلباته) غير ذي صلة في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، إذا لم تكن لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، فلن يكون لأي مما ورد في معيار المراجعة (٦١٠)[٢٦] صلة بالمنشأة.

أ٧٥. قد تكون هناك متطلبات مشروطة ضمن معيار مراجعة ذي صلة. ويكون مثل هذا المتطلب ذا صلة عندما تنطبق الظروف المتصورة في المتطلب وعندما يتحقق الشرط. وبصفة عامة، فإن الطابع الشرطي للمتطلب قد يكون صريحاً أو ضمنياً، فعلى سبيل المثال:

- متطلب تعديل رأي المراجع إذا كان هناك تقييد للنطاق[٢٧] يمثّل متطلباً مشروطاً بشكل صريح.
- متطلب إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية المحددة أثناء المراجعة،[٢٨] والذي يعتمد على وجود أوجه قصور مهمة تم تحديدها، ومتطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعرض والإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،[٢٩] والذي يعتمد على مطالبة الإطار بمثل هذا الإفصاح أو سماحه به، يمثلان متطلبين مشروطين بشكل ضمني.

وفي بعض الحالات، قد يعبرّ عن المتطلب على أنه مشروط بناءً على الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع مطالباً بالانسحاب من ارتباط المراجعة، عندما يكون الانسحاب ممكناً في ظل الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، أو قد يكون المراجع مطالباً

---

٢٦ معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة ٢

٢٧ معيار المراجعة (٧٠٥)، "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٣

٢٨ معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة ٩

٢٩ معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة"، الفقرة ١٣

بعمل شيء ما، ما لم يكن محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح. واعتماداً على الإقليم، فإن السماح أو المنع النظامي أو التنظيمي قد يكون صريحاً أو ضمنياً.

الخروج عن متطلب (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٧٦. يحدد معيار المراجعة (٢٣٠) متطلبات التوثيق في الظروف الاستثنائية التي يخرج فيها المراجع عن متطلب ذي صلة.[٣٠] ولا تدعو معايير المراجعة إلى الالتزام بمتطلب غير ذي صلة بظروف المراجعة.

الفشل في تحقيق الهدف (راجع: الفقرة ٢٤)

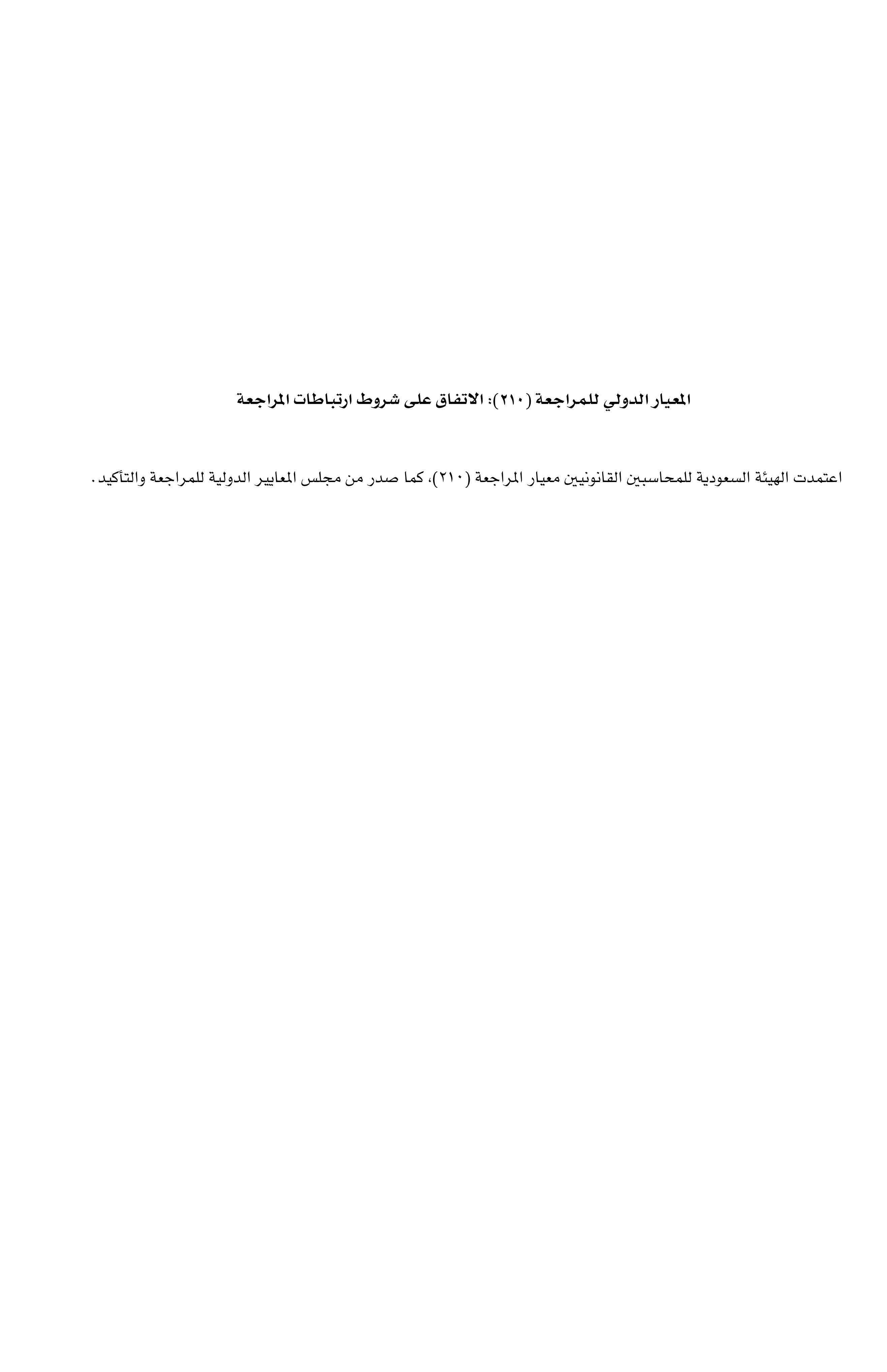
أ٧٧. يعد تحديد ما إذا كان هدف ما قد تم تحقيقه أمراً خاضعاً للحكم المهني للمراجع. ويأخذ ذلك الحكم في الحسبان نتائج إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها لتحقيق الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة، وتقويم المراجع لما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد، في ظل الظروف الخاصة بالمراجعة، لتحقيق الأهداف المنصوص عليها في معايير المراجعة. وعليه، تشمل الظروف التي قد تؤدي إلى الفشل في تحقيق الهدف تلك التي:

- تمنع المراجع من الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة ذات الصلة.
- تنتج عنها صعوبة أو عدم إمكانية تنفيذ المراجع لإجراءات المراجعة الإضافية أو حصوله على المزيد من أدلة المراجعة التي يرى أنها ضرورية من خلال استخدام الأهداف وفقاً للفقرة ٢١، على سبيل المثال بسبب وجود قصور في أدلة المراجعة المتاحة.

أ٧٨. يوفر توثيق أعمال المراجعة الذي يفي بمتطلبات معيار المراجعة (٢٣٠) ومتطلبات التوثيق المحددة في معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة دليلاً على الأساس الذي يستند إليه المراجع في استنتاجه حول تحقيق الأهداف العامة للمراجع. ورغم أنه ليس من الضروري للمراجع توثيق تحقيق كل هدف على حدة بشكل منفصل (كما في قوائم التحقق على سبيل المثال)، فإن توثيق الفشل في تحقيق هدف ما يساعد المراجع في تقويم ما إذا كان مثل هذا الفشل قد حال دون تحقيق الأهداف العامة للمراجع.

---

[٣٠] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ١٢



المعيار الدولي للمراجعة (٢١٠): الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢١٠)

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢١٠) "*الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة*" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*" .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع عند الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. ويشمل ذلك التحقق من توفر شروط مسبقة معينة للمراجعة، تقع المسؤولية عنها على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. ويتناول معيار المراجعة (٢٢٠)[١] تلك الجوانب الخاصة بقبول الارتباط، والتي تقع في نطاق سيطرة المراجع. (راجع: الفقرة أ١)

تاريخ السريان

٢. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٣. هدف المراجع هو قبول ارتباط المراجعة أو الاستمرار فيه فقط عندما يتم الاتفاق على الأساس الذي سيُنفذ بناءً عليه، وذلك من خلال:

(أ) التحقق من توفر الشروط المسبقة للمراجعة؛

(ب) التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع، من جانب، والإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، من جانب آخر، بخصوص شروط ارتباط المراجعة.

التعريفات

٤. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين قرينه أدناه:

الشروط المسبقة للمراجعة: استخدام الإدارة لإطار تقرير مالي مقبول في إعداد القوائم المالية وموافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على الافتراض الأساس[٢] الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة.

٥. لأغراض هذا المعيار، تُقرأ الإشارات إلى مصطلح "الإدارة" فيما يلي على أنها "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال".

المتطلبات

الشروط المسبقة للمراجعة

٦. حتى يمكن للمراجع التأكد من توفر الشروط المسبقة للمراجعة، يجب عليه القيام بما يلي:

(أ) تحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية مقبولاً؛ (راجع: الفقرات أ٢-أ١٠)

(ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرات أ١١-أ١٤، أ٢١)

(١) إعداد القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك، عند الاقتضاء، عرضها العادل؛ (راجع: الفقرة أ١٥)

(٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواء بسبب غش أو خطأ؛ (راجع: الفقرات أ١٦-أ١٩)

(٣) تمكين المراجع مما يلي:

---

١ معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

٢ معيار المراجعة ٢٠٠ "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٣

أ. الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة لغرض المراجعة؛

ج. الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المنشأة الذين يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة المراجعة.

القيود على النطاق قبل قبول ارتباط المراجعة

٧. إذا فرضت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قيداً على نطاق عمل المراجع في شروط ارتباط مراجعة مقترح بشكل يعتقد المراجع معه بأن القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء رأيه في القوائم المالية، فلا يجوز للمراجع قبول مثل هذا الارتباط المقيد كارتباط مراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة.

عوامل أخرى تؤثر في قبول ارتباط المراجعة

٨. في حالة عدم توفر الشروط المسبقة للمراجعة، فيجب على المراجع مناقشة الأمر مع الإدارة. وما لم يكن المراجع ملزماً بموجب نظام أو لائحة على قبول الارتباط، فلا يجوز له قبول ارتباط المراجعة المقترح:

(أ) إذا قرر المراجع أن إطار التقرير المالي الذي سيُطبق في إعداد القوائم المالية غير مقبول، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ١٩؛ أو

(ب) إذا لم يتم الحصول على الموافقة المشار إليها في الفقرة ٦(ب).

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

٩. يجب على المراجع أن يتفق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرة أ٢٢)

١٠. مع مراعاة الفقرة ١١، يجب أن تُسجل شروط ارتباط المراجعة المتفق عليها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويجب أن تتضمن: (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٧)

(أ) هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية؛

(ب) مسؤوليات المراجع؛

(ج) مسؤوليات الإدارة؛

(د) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق لإعداد القوائم المالية؛

(ه) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقارير سيصدرها المراجع؛ (راجع: الفقرة أ٢٤)

(و) تصريحاً بأنه قد توجد ظروف يمكن أن يتغير فيها شكل ومحتوى التقرير.

١١. إذا حدد نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ شروط ارتباط المراجعة، المشار إليها في الفقرة ١٠، فلا يلزم أن يقوم المراجع بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على أنه يجب تطبيق هذا النظام أو هذه اللائحة وأن الإدارة تقر وتفهم مسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة ٦(ب). (راجع: الفقرات أ٢٣، أ٢٨، أ٢٩)

١٢. إذا حدد نظام أو لائحة مسؤوليات للإدارة تشبه تلك المبينة في الفقرة ٦(ب)، فقد يرى المراجع أن النظام أو اللائحة تتضمن، بحسب حكم المراجع، مسؤوليات ذات تأثير مماثل لتلك الموضحة في تلك الفقرة. وفيما يتعلق بهذه المسؤوليات المماثلة، فقد يستخدم المراجع نص النظام أو اللائحة لوصف هذه المسؤوليات في اتفاق مكتوب. وفيما يتعلق بالمسؤوليات التي لا ينص عليها النظام أو اللائحة بحيث تكون ذات تأثير مماثل، فيجب أن يستخدم الاتفاق المكتوب الوصف الوارد في الفقرة ٦(ب). (راجع: الفقرة أ٢٨)

عمليات المراجعة المتكررة

١٣. في عمليات المراجعة المتكررة، يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط ارتباط المراجعة، وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير المنشأة بالشروط القائمة لارتباط المراجعة. (راجع: الفقرة أ٣٠)

قبول التغيير في شروط ارتباط المراجعة

١٤. لا يجوز للمراجع أن يقبل بأي تغيير في شروط ارتباط المراجعة، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. (راجع: الفقرات أ٣١–أ٣٣)

١٥. إذا طُلب من المراجع قبل إنجاز ارتباط المراجعة تغيير الارتباط إلى ارتباط يحمل مستوى أقل من التأكيد، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كانت هناك مبررات معقولة للقيام بذلك. (راجع: الفقرتين أ٣٤، أ٣٥)

١٦. إذا تغيرت شروط ارتباط المراجعة، فيجب أن يتفق المراجع والإدارة على الشروط الجديدة للارتباط وتسجيلها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق مكتوب.

١٧. إذا لم يكن من الممكن للمراجع الموافقة على تغيير شروط ارتباط المراجعة، ولم تسمح له الإدارة بالاستمرار في ارتباط المراجعة الأصلي، فيجب على المراجع:

(أ) الانسحاب من ارتباط المراجعة إذا كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛

(ب) تحديد ما إذا كانت هناك أي التزامات، سواءً أكانت تعاقدية أو غير ذلك، تتطلب رفع تقرير عن هذه الظروف إلى أطراف أخرى، مثل المكلفين بالحوكمة أو الملاك أو السلطات التنظيمية.

اعتبارات إضافية في قبول الارتباطات

معايير التقرير المالي المضاف إليها متطلبات نظام أو لائحة

١٨. إذا كانت معايير التقرير المالي الصادرة عن جهات معترف بها أو مصرح لها لوضع المعايير تكملها متطلبات نظام أو لائحة، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كان هناك أي تعارض بين معايير التقرير المالي وتلك المتطلبات الإضافية. وفي حالة وجود مثل هذا التعارض، يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة طبيعة المتطلبات الإضافية، ويجب الاتفاق على ما إذا:

(أ) كان من الممكن تحقيق المتطلبات الإضافية من خلال إفصاح إضافي في القوائم المالية؛ أو

(ب) كان من الممكن تعديل الوصف المعطى في القوائم المالية لإطار التقرير المالي المنطبق.

وإذا لم يكن من الممكن اتخاذ أي من التصرفين المذكورين أعلاه، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل رأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[٣] (راجع: الفقرة أ٣٦)

إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة – أمور أخرى تؤثر في قبول الارتباط

١٩. إذا ارتأى المراجع أن إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة لم يكن ليتم قبوله لولا حقيقة أنه مفروض بموجب نظام أو لائحة، فلا يجوز للمراجع قبول ارتباط المراجعة إلا في حال توفر الشروط الآتية: (راجع: الفقرة أ٣٧)

(أ) موافقة الإدارة على توفير إفصاحات إضافية في القوائم المالية لتفادي أن تكون القوائم المالية مضللة؛

(ب) النص في شروط ارتباط المراجعة على ما يلي:

(١) أن تقرير المراجع عن القوائم المالية سيتضمن فقرة للفت الانتباه، لتوجيه عناية المستخدمين إلى الإفصاحات الإضافية، وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)؛[٤]

---

[٣] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[٤] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

(٢) أنه ما لم يكن المراجع مطالباً بموجب نظام أو لائحة أن يبدي رأيه في القوائم المالية باستخدام عبارات "تعبر بصورة عادلة، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة" وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإنه لن يتم تضمين مثل هذه العبارات في رأي المراجع في القوائم المالية.

٢٠. إذا كانت الشروط المبيّنة في الفقرة ١٩ غير متوفرة، وكان المراجع مطالباً بموجب نظام أو لائحة بتنفيذ ارتباط المراجعة، فيجب على المراجع:

(أ) تقويم تأثير الطبيعة المضللة للقوائم المالية على تقرير المراجع؛

(ب) تضمين إشارة مناسبة إلى هذا الأمر في شروط ارتباط المراجعة.

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة

٢١. في بعض الحالات، قد يفرض نظام أو لائحة للدولة ذات الصلة تنسيق تقرير المراجع أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات معايير المراجعة. وفي هذه الظروف، يجب على المراجع تقويم:

(أ) ما إذا كان من المحتمل أن يُسيء المستخدمون فهم التأكيد الذي تم التوصل إليه من مراجعة القوائم المالية، وإذا كان الأمر كذلك،

(ب) ما إذا كان تضمين تفسير إضافي في تقرير المراجع يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.[٥]

وإذا استنتج المراجع أن التفسير الإضافي في تقرير المراجع لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول ارتباط المراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد ارتباط المراجعة المُنفّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لمعايير المراجعة. وعليه، فإنه لا يجوز للمراجع أن يُضمِّن في تقريره أية إشارة إلى أن المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.[٦] (راجع: الفقرتين أ٣٨، أ٣٩)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

أ١. لا يمكن قبول ارتباطات التأكيد، التي تتضمن ارتباطات المراجعة، إلا عندما يرى المحاسب القانوني أن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة مثل الاستقلال والكفاءة المهنية سيتم الوفاء بها، وعندما تتوفر في الارتباط خصائص معينة.[٧] ويتناول معيار المراجعة (٢٢٠) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمتطلبات الأخلاقية في سياق قبول ارتباط المراجعة، طالما كانت في نطاق سيطرة المراجع.[٨] ويتناول هذا المعيار تلك الأمور (أو الشروط المسبقة) التي تقع في نطاق سيطرة المنشأة، والتي من الضروري أن يتفق عليها المراجع وإدارة المنشأة.

الشروط المسبقة للمراجعة

إطار التقرير المالي (راجع: الفقرة ٦ (أ))

أ٢. من شروط قبول ارتباط التأكيد أن تكون الضوابط المشار إليها في تعريف ارتباط التأكيد مناسبة ومتاحة للمستخدمين المستهدفين.[٩] والضوابط هي الأسس المرجعية التي تُستخدم لتقويم أو قياس موضوع ما، بما فيها عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح. وتمكِّن الضوابط المناسبة من القياس أو التقويم المتسق بدرجة معقولة لموضوع معين في سياق الحكم المهني. ولأغراض معايير المراجعة، فإن إطار التقرير المالي المنطبق يوفر الضوابط التي يستخدمها المراجع لمراجعة القوائم المالية، بما في ذلك العرض العادل عند

---

٥ معيار المراجعة (٧٠٦)

٦ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ٤٣

٧ الإطار الدولي لارتباطات التأكيد، الفقرة ١٧

٨ معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرات ٩-١١

٩ الإطار الدولي لارتباطات التأكيد، الفقرة ١٧(ب)(٢)

الاقتضاء.

أ٣. بدون وجود إطار مقبول للتقرير المالي، لن يكون لدى الإدارة أساس مناسب لإعداد القوائم المالية، ولن يكون لدى المراجع ضوابط مناسبة لمراجعة القوائم المالية. وفي كثير من الحالات، يمكن للمراجع أن يفترض أن إطار التقرير المالي المنطبق مقبول، كما هو موضح في الفقرتين أ٨ وأ٩.

تحديد إمكانية قبول إطار التقرير المالي

أ٤. تشمل العوامل ذات الصلة بتحديد المراجع لإمكانية قبول إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية ما يلي:

- طبيعة المنشأة (على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح)؛
- غرض القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كان قد تم إعدادها للوفاء بالاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين، أو الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين)؛
- طبيعة القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كانت القوائم المالية مجموعة كاملة من القوائم المالية أو قائمة مالية واحدة)؛
- ما إذا كان هناك نظام أو لائحة تفرض إطار التقرير المالي المنطبق.

أ٥. لا يكون العديد من مستخدمي القوائم المالية في وضع يسمح لهم بالمطالبة بقوائم مالية مصممة لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات. وعلى الرغم من عدم إمكانية توفير جميع المعلومات التي تحتاج إليها كل فئة معينة من المستخدمين، إلا أن هناك احتياجات عامة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين. ويُشار إلى القوائم المالية المعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين بلفظ القوائم المالية ذات الغرض العام.

أ٦. في بعض الحالات، تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية. ويُشار إلى مثل هذه القوائم المالية بلفظ القوائم المالية ذات الغرض الخاص. وتحدد المعلومات المالية التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون إطار التقرير المالي المنطبق في هذه الظروف. ويناقش معيار المراجعة (٨٠٠) إمكانية قبول أطر التقرير المالي المصممة لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية.[١٠]

أ٧. قد تظهر أوجه قصور في إطار التقرير المالي المنطبق، تشير إلى أن الإطار غير مقبول، وذلك بعد قبول ارتباط المراجعة. وعندما يكون استخدام ذلك الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٩ و٢٠. وعندما لا يكون استخدام هذا الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فقد تقرر الإدارة اعتماد إطار آخر يمكن قبوله. وعند قيام الإدارة بذلك، فوفقاً لمتطلبات الفقرة ١٦، يتم الاتفاق على شروط جديدة لارتباط المراجعة تعكس التغيير في الإطار، إذ لم تَعُد الشروط المتفق عليها سابقاً دقيقة.

الأطر ذات الغرض العام

أ٨. لا يوجد في الوقت الراهن أساس موضوعي وملزم متعارف عليه عالمياً للحكم على إمكانية قبول الأطر ذات الغرض العام. وفي ظل غياب مثل هذا الأساس، فإنه يُفترض أن تكون معايير التقرير المالي التي تقرّها الجهات المعترف بها والمصرح لها بإصدار المعايير التي سيتم استخدامها من قبل أنواع معينة من المنشآت مقبولة لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام التي تعدها هذه المنشآت، بشرط أن تتبع جهات وضع المعايير آلية منظمة وشفافة تنطوي على النقاش والأخذ في الحسبان وجهات نظر قطاع عريض من أصحاب المصالح. ومن أمثلة هذه المعايير الخاصة بالتقرير المالي ما يلي:

- المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمعتمدة في المملكة العربية السعودية؛
- المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؛
- المبادئ المحاسبية الصادرة عن جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير في دولة معينة، بشرط أن تتبع هذه الجهات آلية منظمة وشفافة تنطوي على المناقشة والأخذ في الحسبان وجهات نظر قطاع عريض من أصحاب المصالح.

[١٠] معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة ٨

وغالباً ما تحدَّد معايير التقرير المالي هذه على أنها هي إطار التقرير المالي المنطبق في النظام أو اللائحة التي تحكم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام.

أُطُر التقرير المالي المفروضة بموجب نظام أو لائحة

أ٩. وفقاً للفقرة ٦ (أ)، فإن المراجع مطالب بتحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي الذي سيطبق في إعداد القوائم المالية مقبولاً. وفي بعض الدول، قد يفرض نظام أو لائحة إطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه في إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام لأنواع معينة من المنشآت. وفي حالة عدم وجود ما يدل على نقيض ذلك، يُفترض أن يكون أي إطار تقرير مالي من هذا القبيل مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بواسطة هذه المنشآت. وفي الحالة التي يكون فيها الإطار غير مقبول، تنطبق الفقرتان ١٩ و٢٠.

الدول التي لا توجد بها جهات لوضع المعايير أو أطر مفروضة للتقرير المالي

أ١٠. عندما تسجَّل المنشأة أو تعمل في دولة ليست فيها جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو عندما لا يكون استخدام إطار التقرير المالي مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فإن الإدارة تحدد إطار التقرير المالي الذي سيطبق في إعداد القوائم المالية. ويشتمل الملحق الثاني على إرشادات لتحديد إمكانية قبول أطر التقرير المالي في مثل هذه الظروف.

الاتفاق على مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة ٦ (ب))

أ١١. يتم إجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة على افتراضٍ أساس بأن الإدارة قد أقرت بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة ٦(ب) وفهمتها.[١١] وفي دول معينة، قد تحدَّد هذه المسؤوليات في نظام أو لائحة. وفي دول أخرى، قد يوجد تعريف نظامي أو تنظيمي بسيط، أو لا يوجد أي تعريف على الإطلاق، لهذه المسؤوليات. ولا تلغي معايير المراجعة النظام أو اللائحة في مثل هذه الأمور. ومع ذلك، يتطلب مفهوم المراجعة المستقلة ألا ينطوي دور المراجع على تحمل المسؤولية عن إعداد القوائم المالية، أو عن الرقابة الداخلية للمنشأة، ويتطلب أن يكون لدى المراجع توقع معقول بشأن الحصول على المعلومات الضرورية للمراجعة (بما في ذلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام والمساعد) إلى الحد الذي تكون فيه الإدارة قادرة على توفيرها أو تدبيرها. وبناءً على ذلك، فإن ذلك الافتراض يعد أساساً لإجراء مراجعة مستقلة. وتفادياً لسوء الفهم، يتم التوصل إلى اتفاق مع الإدارة بأنها تقر بتحمل مثل هذه المسؤوليات وأنها تفهمها كجزء من الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة الواردة في الفقرات ٩–١٢ وتسجيلها.

أ١٢. تتنوع الطرق التي يتم بها تقاسم المسؤوليات عن التقرير المالي بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة حسب موارد المنشأة وهيكلها وأي نظام أو لائحة ذات صلة، وأدوار كل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة داخل المنشأة. ففي معظم الحالات، تكون الإدارة هي المسؤولة عن التنفيذ، بينما يشرف المكلفون بالحوكمة على الإدارة. وفي بعض الحالات، يكون للمكلفين بالحوكمة، أو يتحمل المكلفون بالحوكمة، مسؤولية اعتماد القوائم المالية أو متابعة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ذي الصلة بالتقرير المالي. وفي المنشآت الأكبر أو المنشآت العامة، قد تتولى مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، مثل لجنة معنية بالمراجعة، مسؤوليات إشرافية معينة.

أ١٣. يتطلب معيار المراجعة (٥٨٠) أن يطلب المراجع من الإدارة تقديم إفادات مكتوبة بأنها قد أوفت بجزء معين من مسؤولياتها.[١٢] ولذلك، فقد يكون من المناسب جعل الإدارة على دراية بأنه من المتوقع الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة، جنباً إلى جنب مع الإفادات المكتوبة التي تتطلبها معايير المراجعة الأخرى، وعند اللزوم، الإفادات المكتوبة لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو بإقرار معين أو أكثر في القوائم المالية.

أ١٤. في حال عدم إقرار الإدارة بتحمل مسؤولياتها، أو عدم موافقتها على تقديم الإفادات المكتوبة، فلن يتمكن المراجع من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.[١٣] وفي مثل هذه الظروف، فلن يكون من المناسب للمراجع قبول ارتباط المراجعة، ما لم يتطلب نظام أو لائحة من المراجع القيام بذلك. وفي الحالات التي يكون المراجع مطالباً فيها بقبول ارتباط المراجعة، فقد يلزمه توضيح أهمية هذه الأمور للإدارة وما يترتب عليها من آثار في تقرير المراجع.

---

[١١] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٤

[١٢] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"، الفقرتان ١٠ و١١

[١٣] معيار المراجعة (٥٨٠)، الفقرة أ٢٦

إعداد القوائم المالية (راجع: الفقرة ٦ (ب) (١))

أ١٥. تتضمن معظم أطر التقرير المالي متطلبات تتعلق بعرض القوائم المالية. وفي مثل هذه الأطر، فإن عملية إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي تتضمن العرض. وفي حالة إطار العرض العادل، فإن أهمية هدف العرض العادل للتقرير تتمثل في أن الافتراض الأساس المتفق عليه مع الإدارة يتضمن إشارة خاصة إلى العرض العادل، أو إلى مسؤولية ضمان أن تعطي القوائم المالية "صورة حقيقية وعادلة" وفقاً لإطار التقرير المالي.

الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٦ (ب) (٢))

أ١٦. تحافظ الإدارة على الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواء بسبب غش أو خطأ. ونظراً للقيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإنها، ومهما بلغت فاعليتها، لن توفر للمنشأة إلا تأكيداً معقولاً عن تحقيق أهداف التقرير المالي للمنشأة.[١٤]

أ١٧. لا يعد القيام بالمراجعة المستقلة وفقاً لمعايير المراجعة بديلاً لصون الرقابة الداخلية اللازمة لإعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة. وبناءً عليه، فإن المراجع مطالب بالحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر بمسؤوليتها عن الرقابة الداخلية وتفهمها. ومع ذلك، فإن الموافقة المطلوبة بموجب الفقرة٦ (ب) (٢) لا تعني أن المراجع سيجد أن الرقابة الداخلية التي تصونها الإدارة قد حققت الغرض منها أو أنها ستكون خالية من أوجه القصور.

أ١٨. على إدارة المنشأة تحديد ماهية الرقابة الداخلية اللازمة للتمكن من إعداد القوائم المالية. ويشمل مصطلح "الرقابة الداخلية" مجموعة كبيرة من الأنشطة ضمن مكونات يمكن وصفها بأنها بيئة الرقابة؛ وآلية المنشأة لتقييم المخاطر؛ ونظام المعلومات، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة فيما يتصل بالتقرير المالي والاتصالات؛ وأنشطة الرقابة؛ ومتابعة أدوات الرقابة. ومع ذلك، فإن هذا التقسيم لا يعكس بالضرورة الكيفية التي يمكن لمنشأة معينة أن تقوم بها بتصميم رقابتها الداخلية وتطبيقها وصونها، أو الكيفية التي يمكن أن تصنف بها أيّ مكون معين من هذه المكونات.[١٥] وتعكس الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة (على وجه الخصوص، دفاترها وسجلاتها المحاسبية، أو نُظُمها المحاسبية) احتياجات الإدارة، ومدى تعقيد الأعمال، وطبيعة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، والأنظمة واللوائح ذات الصلة.

أ١٩. في بعض الدول، قد يشير نظام أو لائحة إلى مسؤولية الإدارة عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية، أو النظم المحاسبية. وفي بعض الحالات، قد تفترض الممارسة العامة وجود اختلاف بين الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية، من جهة، والرقابة الداخلية أو أدوات الرقابة من جهة أخرى. وحيث إن الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية، هي جزء لا يتجزأ من الرقابة الداخلية على النحو المشار إليه في الفقرة أ١٨، فلا توجد إشارة محددة إليها في الفقرة ٦ (ب) (٢) لوصف مسؤولية الإدارة. وتفادياً لسوء الفهم، قد يكون من المناسب للمراجع أن يشرح للإدارة نطاق هذه المسؤولية.

المعلومات الإضافية (راجع: الفقرة ٦ (ب) (٣) ب)

أ٢٠. قد تتضمن المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة لغرض المراجعة، عند الانطباق، أموراً تتعلق بمعلومات أخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠). وعندما يتوقع المراجع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، فإن شروط ارتباط المراجعة قد تقر أيضاً بمسؤوليات المراجع ذات العلاقة بتلك المعلومات الأخرى بما في ذلك، في حالة الانطباق، التصرفات التي قد تكون مناسبة أو ضرورية إذا استنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع.

الاعتبارات ذات الصلة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة ٦ (ب))

أ٢١. يتمثل أحد أغراض الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة في تفادي سوء الفهم حول مسؤوليات كل من الإدارة والمراجع. فعلى سبيل المثال، إذا ساعد طرف ثالث في إعداد القوائم المالية، فقد يكون من المفيد تذكير الإدارة بأنها المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

---

١٤ معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، فقرة أ٥٤

١٥ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة أ٥٩ والملحق الأول

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة (راجع: الفقرة ٩)

أ٢٢. تعتمد أدوار الإدارة والمكلفين بالحوكمة في الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة على هيكل الحوكمة في المنشأة والنظام أو اللائحة ذات الصلة.

خطاب ارتباط المراجعة أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب[١٦] (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

أ٢٣. من مصلحة كل من المنشأة والمراجع أن يقوم المراجع بإرسال خطاب ارتباط مراجعة قبل البدء في المراجعة، لتفادي أي سوء فهم فيما يتعلق بالمراجعة. غير أنه في بعض الدول قد يكون هدف ونطاق المراجعة ومسؤوليات الإدارة والمراجع محددة بشكل كافٍ بموجب النظام، أي إن النظام يحدد الأمور الوارد وصفها في الفقرة ١٠. وعلى الرغم من أن الفقرة ١١ تسمح للمراجع في هذه الظروف بأن يدرج في خطاب الارتباط إشارة فقط إلى حقيقة أن النظام أو اللائحة ذات الصلة تنطبق على الارتباط وأن الإدارة تقر بمسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة ٦(ب) وتفهمها، فإن المراجع مع ذلك قد يرى أنه من المناسب إدراج الأمور الموضحة في الفقرة ١٠ في خطاب الارتباط لإعلام الإدارة بها.

شكل ومحتوى خطاب ارتباط المراجعة

أ٢٤. قد يختلف شكل ومحتوى خطاب ارتباط المراجعة لكل منشأة. وقد تستند المعلومات المُضمّنة في خطاب ارتباط المراجعة عن مسؤوليات المراجع على معيار المراجعة (٢٠٠).[١٧] وتتناول الفقرة ٦(ب) والفقرة ١٢ من هذا المعيار وصف مسؤوليات الإدارة. وبالإضافة إلى تضمنين الأمور التي تتطلبها الفقرة ١٠، فقد يشير خطاب ارتباط المراجعة، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- توضيح لنطاق المراجعة، بما في ذلك الإشارة إلى الأنظمة واللوائح ومعايير المراجعة والمتطلبات الأخلاقية المنطبقة، والإصدارات الأخرى للهيئات المهنية التي يجب أن يلتزم بها المراجع.
- شكل أي تبليغ آخر بنتائج ارتباط المراجعة.
- متطلب أن يبلغ المراجع عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٧٠١).[١٨]
- حقيقة أنه بسبب القيود الملازمة للمراجعة، بالإضافة إلى القيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإن ثمة خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لمعايير المراجعة.
- الترتيبات الخاصة بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها، بما في ذلك تشكيل فريق الارتباط.
- توقع أن الإدارة ستقدم إفادات مكتوبة (انظر أيضاً الفقرة أ١٣).
- توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية، بما في ذلك توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى المعلومات ذات الصلة بالإفصاحات.
- موافقة الإدارة على تزويد المراجع بمسودة القوائم المالية، بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعدادها، سواءً تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام والمساعد (بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعداد الإفصاحات)، والمعلومات الأخرى،[١٩] إن وجدت، وفي الوقت المناسب، للسماح للمراجع بإنجاز المراجعة وفقاً للجدول الزمني المقترح.

---

[١٦] في الفقرات التالية، أية إشارة إلى خطاب ارتباط مراجعة تؤخذ على أنها إشارة إلى خطاب ارتباط مراجعة أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.

[١٧] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرات ٣-٩

[١٨] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

[١٩] المحددة في معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

- موافقة الإدارة على إبلاغ المراجع بالحقائق التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على دراية بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المراجع وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.
- الأسس التي تم بناءً عليها احتساب أتعاب المراجعة وترتيبات الفوترة.
- مطالبة الإدارة بتأكيد استلامها لخطاب ارتباط المراجعة وموافقتها على شروط الارتباط الموضحة في الخطاب.

أ٢٥. عندما لا يكون المراجع مطالباً بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، فقد يكون من المفيد للمراجع أن يدرج في شروط ارتباط المراجعة إشارة إلى إمكانية الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع، وفي بعض الدول، قد يكون من الضروري للمراجع أن يدرج إشارة إلى مثل هذه الإمكانية للاحتفاظ بالقدرة على القيام بهذا الإبلاغ.

أ٢٦. عندما يكون ذلك ملائماً، قد يتضمن خطاب ارتباط المراجعة أيضاً النقاط التالية:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك مراجعين وخبراء آخرين في بعض جوانب المراجعة.
- الترتيبات المتعلقة بإشراك المراجعين الداخليين وموظفي المنشأة الآخرين.
- الترتيبات التي سيتم القيام بها مع المراجع السابق، إن وجد، في حالة إجراء مراجعة لمنشأة لأول مرة.
- إشارة إلى مسؤوليات المراجع ووصفها، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، التي تتناول التقرير لسلطة معنية خارج المنشأة عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.
- أي تقييد لالتزام المراجع، متى كان ذلك ممكناً.
- الإشارة إلى أي اتفاقيات أخرى بين المراجع والمنشأة.
- أي التزامات بتقديم أوراق عمل المراجعة لأطراف أخرى.

ومرفق مثال لخطاب ارتباط مراجعة في الملحق الأول.

عمليات مراجعة مكوِّنات المجموعة*

أ٢٧. عندما يكون مراجع المنشأة الأم هو نفسه مراجع لمكوِّن من مكوناتها، فإن القرار الخاص بإرسال خطاب ارتباط مراجعة منفصل لهذا المكوِّن يتأثر بعدة عوامل من بينها ما يلي:

- القائم بتعيين مراجع المكون؛
- ما إذا كان سيتم إصدار تقرير مراجعة منفصل للمكوِّن؛
- المتطلبات النظامية المتعلقة بتعيينات المراجعة؛
- نسبة مساهمة المنشأة الأم في حقوق ملكية المكون؛
- مدى استقلال إدارة المكوِّن عن المنشأة الأم.

مسؤوليات الإدارة المفروضة بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرتين ١١، ١٢)

أ٢٨. إذا استنتج المراجع، في ظل الظروف المبينة في الفقرتين أ٢٣ وأ٢٩، أنه ليس من الضروري تسجيل شروط معينة لارتباط المراجعة في خطاب ارتباط المراجعة، فإنه يظل مطالباً بموجب الفقرة ١١ بالسعي للحصول على اتفاق مكتوب من الإدارة بأنها تقر بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة ٦(ب) وأنها تفهمها. ومع ذلك، ووفقاً للفقرة ١٢، فإن مثل هذا الاتفاق المكتوب قد يستخدم نصوص النظام

* يقُصد بمكوِّن المجموعة كما ورد في قائمة مصطلحات المراجعة: منشأة (أو نشاط تجاري) تقوم إدارة المجموعة أو مكون المجموعة بإعداد المعلومات المالية له، والتي يجب تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.

أو اللائحة، إذا كان مثل هذا النظام أو اللائحة يحدد مسؤوليات للإدارة تماثل في تأثيرها تلك المذكورة في الفقرة ٦(ب). وقد تقدم مهنة المحاسبة أو جهات وضع المعايير أو السلطات المنظمة لأعمال المراجعة في الدولة إرشادات لتحديد ما إذا كان الوصف الوارد في النظام أو اللائحة مماثلاً.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢٩. تأمر عادة الأنظمة أو اللوائح التي تحكم عمليات مراجعة القطاع العام بتعيين مراجع لمنشآت القطاع العام، وتحدد عادةً مسؤوليات وسلطات مراجع منشآت القطاع العام، بما في ذلك سلطة الوصول إلى السجلات وغيرها من المعلومات الخاصة بالمنشأة. وعندما يحدد النظام أو اللائحة بتفصيل كافٍ شروط ارتباط المراجعة، فقد يرى المراجع في القطاع العام مع ذلك أنه من المفيد إصدار خطاب لارتباط المراجعة بتفاصيل أوفى مما تسمح به الفقرة ١١.

عمليات المراجعة المتكررة (راجع: الفقرة ١٣)

أ٣٠. قد يقرر المراجع عدم إرسال خطاب ارتباط مراجعة جديد، أو أي اتفاقات مكتوبة أخرى عن كل فترة مراجعة. ومع ذلك، فإن العوامل الآتية قد تجعل من المناسب إعادة النظر في شروط ارتباط المراجعة، أو تذكير المنشأة بالشروط الموجودة:

- أي مؤشر على سوء فهم المنشأة لهدف ونطاق المراجعة.
- أي شروط معدلة أو خاصة لارتباط المراجعة.
- تغيير حديث في الإدارة العليا.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقرير المالي الذي تم اتباعه في إعداد القوائم المالية.
- تغيير في متطلبات التقرير الأخرى.

قبول التغيير في شروط ارتباط المراجعة

طلب تغيير شروط ارتباط المراجعة (راجع: الفقرة ١٤)

أ٣١. قد تطلب المنشأة من المراجع تغيير شروط ارتباط المراجعة بسبب تغير في الظروف المؤثرة في الحاجة إلى الخدمة، أو بسبب سوء فهم لطبيعة المراجعة التي طُلبت ابتداءً، أو بسبب قيد على نطاق ارتباط المراجعة، سواءً كان مفروضاً من قبل الإدارة أو كان بسبب ظروف أخرى. ووفقاً لما تقتضيه الفقرة ١٤، فإن المراجع ينظر في التبرير المقدم لطلب التغيير، وبصفة خاصة في الآثار المترتبة على تقييد نطاق ارتباط المراجعة.

أ٣٢. قد يُعد التغير في الظروف التي تؤثر على احتياجات المنشأة أو حدوث سوء فهم لطبيعة الخدمة المطلوبة ابتداءً أساساً منطقياً لطلب إدخال تغيير على ارتباط المراجعة.

أ٣٣. وعلى العكس من ذلك، قد لا يعد التغير معقولاً إذا كان من الواضح أنه يتعلق بمعلومات غير صحيحة أو غير مكتملة أو غير مرضية بأية طريقة أخرى. ولعل من أمثلة ذلك عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمبالغ مستحقة التحصيل، وقيام المنشأة بطلب تغيير ارتباط المراجعة إلى ارتباط فحص لتفادي الرأي المتحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.

طلب التغيير إلى فحص أو خدمة ذات علاقة (راجع: الفقرة ١٥)

أ٣٤. قبل الموافقة على تغيير ارتباط المراجعة إلى فحص أو خدمة ذات علاقة، قد يحتاج المراجع الذى تم تكليفه بأداء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة إلى تقييم أي آثار قانونية أو تعاقدية للتغيير، بالإضافة للأمور الأخرى المشار إليها في الفقرات أ٣١-أ٣٣ أعلاه.

أ٣٥. إذا استنتج المراجع أن هناك مبررات منطقية لتغيير ارتباط المراجعة إلى فحص أو خدمة أخرى ذات علاقة، فإن عمل المراجعة الذي تم تنفيذه حتى تاريخ التغيير قد يكون ذا صلة بالارتباط الذي تم التغيير إليه؛ غير أن العمل المطلوب أداؤه والتقرير المطلوب إصداره سيكون ذلك المناسب للارتباط المعدل. وحتى لا يتم إرباك القارئ، فإن التقرير المتعلق بالخدمة ذات العلاقة لن يتضمن الإشارة إلى ما يلي:

(أ) ارتباط المراجعة المطلوب ابتداءً؛ أو

(ب) أي إجراءات ربما يكون قد تم تنفيذها في ارتباط المراجعة المطلوب ابتداءً، إلا عندما يتم تغيير ارتباط المراجعة إلى ارتباط لتطبيق إجراءات متفق عليها فعندئذٍ تكون الإشارة إلى الإجراءات المنفذة جزءاً عادياً من التقرير.

اعتبارات إضافية في قبول الارتباطات

معايير التقرير المالي المضاف إليها متطلبات نظام أو لائحة (راجع: الفقرة ١٨)

أ٣٦. في بعض الدول، قد تضيف الأنظمة أو اللوائح متطلبات إضافية ذات علاقة بإعداد القوائم المالية إلى معايير التقرير المالي الصادرة عن جهات معترف بها أو مصرح لها بإعداد المعايير. وفي تلك الدول، يشمل إطار التقرير المالي المنطبق لأغراض تطبيق معايير المراجعة كلاً من إطار التقرير المالي المحدد والمتطلبات الإضافية شريطة عدم تعارضها مع هذا الإطار المحدد. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يحدد نظام أو لائحة إفصاحات معينة، بالإضافة إلى تلك المطلوبة بموجب معايير التقرير المالي، أو عند تضييق نطاق الاختيارات المقبولة التي يمكن تطبيقها في نطاق معايير التقرير المالي.[٢٠]

إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة – أمور أخرى تؤثر في قبول الارتباط (راجع: الفقرة ١٩)

أ٣٧. قد يفرض نظام أو لائحة أن تُستخدَم في صياغة رأي المراجع عبارات "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في حالة استنتاج المراجع أن إطار التقرير المالي المنطبق المفروض بموجب نظام أو لائحة لم يكن ليتم قبوله لولا فرضه بموجب النظام أو اللائحة. وفي هذه الحالة، تختلف المصطلحات المحددة لصياغة تقرير المراجع بشكل كبير عن متطلبات معايير المراجعة (انظر الفقرة ٢١).

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٣٨. لا تسمح معايير المراجعة للمراجع أن يفيد بأنه ملتزم بمعايير المراجعة ما لم يكن قد التزم بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة.[٢١] وعندما يفرض نظام أو لائحة تنسيق تقرير المراجع أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات معايير المراجعة، ويستنتج المراجع أن التفسير الإضافي في تقريره لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فقد ينظر المراجع في تضمين عبارة في التقرير تفيد بأن المراجعة لم يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة. ومع ذلك، يُشجَّع المراجع على تطبيق معايير المراجعة، بما في ذلك تلك المعايير التي تتناول تقرير المراجع، إلى أقصى مدى ممكن عملياً، على الرغم من أنه غير مسموح له بالإشارة إلى أن المراجعة قد تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٣٩. في القطاع العام، قد توجد متطلبات خاصة ضمن النظام الذي يحكم التكليف الرسمي الصادر للمراجعة؛ فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع مطالباً بتقديم تقريره مباشرةً إلى وزير أو إلى سلطة إصدار الأنظمة أو الجمهور إذا كانت المنشأة تسعى إلى تقييد نطاق المراجعة.

---

[٢٠] تتضمن الفقرة ١٥ من معيار المراجعة (٧٠٠) متطلباً يتعلق بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكل كافٍ.

[٢١] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢٠

الملحق الأول

(راجع: الفقرات أ٢٤–أ٢٦)

مثال لخطاب ارتباط مراجعة

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط لمراجعة قوائم مالية ذات غرض عام معدَّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الواردة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الفردية. وقد تمت صياغته للإشارة إلى مراجعة قوائم مالية عن فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج إلى تكييفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على عمليات مراجعة متكررة (انظر الفقرة ١٣). وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

***

يُوجَّه الخطاب إلى ممثل الإدارة المعني أو المكلفين بالحوكمة في الشركة (س):[١]

[*هدف ونطاق المراجعة*]

لقد طلبتم[٢] أن نقوم بمراجعة القوائم المالية للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغييرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، والتي تشمل ملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة. ويُسعدنا أن نؤكد لكم بموجب خطابنا هذا قبولنا وفهمنا لارتباط المراجعة المطلوب منا.

وتتمثل أهداف مراجعتنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ستكشف دائماً عن التحريف الجوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

[*مسؤوليات المراجع*]

سوف نوم بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وهذه المعايير تتطلب منا الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية. وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفالات متعمدة أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

---

[١] يكون تحديد المخاطبين والإشارات في الخطاب وفقاً لما هو مناسب في ظل ظروف الارتباط، بما في ذلك الدولة ذات الصلة. ومن المهم الإشارة إلى الأشخاص المعنيين – انظر الفقرة أ٢٢.

[٢] في هذا الخطاب سيتم استخدام الإشارة إلى الضمائر "أنتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" و"المراجع" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعاً للظروف.

- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.[٣] ومع ذلك، فسنقوم بإبلاغكم كتابة بشأن ما سنكتشفه خلال المراجعة من أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية.

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.

- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، سنكون مطالبين بلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية، فسنكون مطالبين بتعديل رأينا. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

- تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

- وبسبب القيود الملازمة للمراجع، إضافة إلى القيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة.

[مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار التقرير المالي المنطبق (لأغراض هذا المثال، يُفترض أن المراجع لم يقرر أن الأنظمة أو اللوائح تفرض تلك المسؤوليات بالشكل الواجب. ولذلك تم استخدام التوصيفات الواردة في الفقرة ٦ (ب) من هذا المعيار)].

سيتم إجراء مراجعتنا على أساس أن [الادارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال][٤] يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤولية عمّا يلي:

(أ) الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛[٥]

(ب) الرقابة الداخلية التي ترى [الإدارة] أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(ج) تمكيننا مما يلي:[٦]

(١) الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(٢) المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من [الإدارة] لغرض المراجعة؛

(٣) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المنشأة الذين نرى أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة المراجعة.

وكجزء من آلية مراجعتنا، سنطلب من [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال] تقديم مصادقة مكتوبة فيما يتعلق بالإفادات المقدمة لنا فيما يتعلق بالمراجعة.

ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم أثناء المراجعة.

[معلومات أخرى ذات صلة]

[يتم إضافة أي معلومات أخرى، مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، عند الاقتضاء.]

[التقرير]

---

٣ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

٤ يتم استخدام المصطلح المناسب تبعاً للظروف.

٥ وفقاً للعرف السائد في المملكة فإن عبارة "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ..." لا تستخدم في المملكة.

٦ انظر الفقرة أ٢٤ للاطلاع على أمثلة للأمور الأخرى ذات العلاقة بمسؤوليات الإدارة التي قد يتم تضمينها.

[يتم إضافة إشارة مناسبة للشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المراجع، بما في ذلك التقرير عن المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠)، في حالة الانطباق]

وقد يلزم تعديل شكل ومحتوى تقريرنا في ضوء نتائج مراجعتنا.

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادة إرسالها إلينا، بما يفيد علمكم بترتيبات مراجعتنا للقوائم المالية بما في ذلك مسؤوليات كل منا، وموافقتكم عليها.

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (س)

(التوقيع)

....

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ١٠)

تحديد إمكانية قبول الأطر ذات الغرض العام

الدول التي لا توجد بها جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو لا توجد بها أُطُر تقرير مالي مفروضة بموجب نظام أو لائحة

١. وفقاً لما تم توضيحه في الفقرة أ١٠ من هذا المعيار، فعندما تُسجَّل المنشأة أو تعمل في دولة ليست فيها جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو عندما لا يكون استخدام إطار التقرير المالي مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، تقوم الإدارة بتحديد إطار التقرير المالي المنطبق. وعادةً ما تعتمد الممارسة في هذه الدول على استخدام معايير التقرير المالي التي تضعها إحدى الجهات الوارد ذكرها في الفقرة أ٨ من هذا المعيار.

٢. وفي المقابل، قد تكون هناك أعراف محاسبية مستقرة في دولة معينة ومتعارف عليها على أنها إطار التقرير المالي للقوائم المالية ذات الغرض العام التي تعدها منشآت معينة تعمل في تلك الدولة. وعندما يتم اتباع هذا الإطار، فإن المراجع يكون مطالباً بموجب الفقرة ٦ (أ) من هذا المعيار بتحديد ما إذا كانت تلك الأعراف المحاسبية يمكن أن تشكل في مجملها إطاراً مقبولاً للتقرير المالي لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام. وعندما تكون الأعراف المحاسبية مستخدمة على نطاق واسع في دولة معينة، فربما تكون مهنة المحاسبة في تلك الدولة قد نظرت في إمكانية قبول إطار التقرير المالي بالنيابة عن المراجعين. وبدلاً من ذلك، فقد يقوم المراجع باتخاذ هذا القرار عن طريق النظر فيما إذا كانت الأعراف المحاسبية تتصف بتلك الخصائص التي تكون موجودة عادةً في أُطُر التقرير المالي المقبولة (انظر الفقرة ٣ أدناه)، أو عن طريق مقارنة الأعراف المحاسبية بمتطلبات أحد أُطُر التقرير المالي الموجودة، والذي تم اعتباره مقبولاً (انظر الفقرة ٤ أدناه).

٣. تتصف عادةً أطر التقرير المالي المقبولة بالخصائص التالية، التي تؤدي إلى تقديم معلومات في القوائم المالية تكون مفيدة للمستخدمين المستهدفين:

(أ) الملاءمة، وتعني أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية ذات صلة بطبيعة المنشأة وبالغرض من القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، في حالة المنشآت التجارية التي تُعد قوائم مالية ذات غرض عام، يتم تقييم الملاءمة من حيث المعلومات اللازمة لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية التي يحتاج إليها قطاع عريض من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية. وعادةً ما يتم تلبية هذه الاحتياجات بعرض المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة التجارية.

(ب) الاكتمال، وتعني ألا يتم حذف معاملات وأحداث وأرصدة حسابات وإفصاحات، قد تؤثر على الاستنتاجات التي تستند على القوائم المالية.

(ج) إمكانية الاعتماد على المعلومات، وتعني أنّ المعلومات المقدمة في القوائم المالية:

(١) تعكس، عند الاقتضاء، الجوهر الاقتصادي للأحداث والمعاملات، وليس مجرد شكلها القانوني؛

(٢) تؤدي إلى التقويم والقياس والعرض والإفصاح المتسق بدرجة معقولة، عندما تستخدم في ظروف مماثلة.

(د) الحيادية، وتعني أن تكون المعلومات التي توفرها القوائم المالية خالية من التحيز.

(ه) القابلية للفهم، وتعني أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وشاملة وغير قابلة لتفسيرات مختلفة بشكل جوهري.

٤. قد يقرر المراجع مقارنة الأعراف المحاسبية بمتطلبات إطار تقرير مالي موجود يعتبره مقبولاً. فعلى سبيل المثال، قد يقارن المراجع الأعراف المحاسبية بالمعايير الدولية للتقرير المالي. ولمراجعة منشأة صغيرة، قد يقرر المراجع مقارنة الأعراف المحاسبية بإطار تقرير مالي مُعد خصيصاً لهذه المنشآت من قبل جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير. وعندما يقوم المراجع بمثل هذه المقارنة، ويتم تحديد اختلافات، فإن القرار بشأن ما إذا كانت الأعراف المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية تشكل إطار تقرير مالي مقبول، يتم أخذه في ضوء النظر في أسباب الاختلافات، وما إذا كان تطبيق الأعراف المحاسبية، أو وصف إطار التقرير المالي في القوائم المالية، يمكن أن يؤدي إلى قوائم مالية مضلِلة.

٥. لا تُعد مجموعة الأعراف المحاسبية الموضوعة لتلائم تفضيلات فردية، إطار تقرير مالي مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام. وعلى نحو مماثل، فإن إطار الالتزام لن يكون إطاراً مقبولاً للتقرير المالي، ما لم يكن يحظى بقبول عام من جانب معدِّي القوائم المالية ومستخدميها في الدول المعنية.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٢٠): رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الاعتبار متطلبات نظام الشركات المهنية في المملكة العربية السعودية، والذي يُجيز تأسيس شركة مهنية تضامنية فقط.
وعليه تم تعديل تعريف مكتب المراجعة ليتفق مع الأنظمة المعمول بها في المملكة.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٢٠)

رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٢٠) "*رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية*" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة المسؤوليات المحددة للمراجع فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية مراجعة القوائم المالية. ويتناول أيضاً، عند الاقتضاء، مسؤوليات فاحص رقابة جودة الارتباط. وينبغي أن يُقرأ هذا المعيار جنباً إلى جنب مع المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

نظام رقابة الجودة ودور فرق الارتباط

٢. تُعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤوليات مكتب المراجعة. وبموجب معيار رقابة الجودة (١)، فإن المكتب يتحمل التزاماً بإرساء نظام لرقابة الجودة وصونه ليوفر له تأكيداً معقولاً بأن:

(أ) المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباط مناسبة في ظل الظروف القائمة.[١]

وينبني هذا المعيار على أساس أن المكتب يخضع لمعيار رقابة الجودة (١) أو للمتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار. (راجع: الفقرة أ١)

٣. في سياق نظام رقابة الجودة بالمكتب، تتحمل فرق الارتباط مسؤولية تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على ارتباط المراجعة، وتزويد المكتب بالمعلومات الملائمة لتمكينه من التفعيل السليم لذلك الجزء المتعلق بالاستقلال من نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب.

٤. يحق لفرق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة بالمكتب، ما لم تكن المعلومات المقدمة من المكتب أو الأطراف الأخرى تشير إلى عكس ذلك. (راجع: الفقرة أ٢)

تاريخ السريان

٥. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٦. يهدف المراجع إلى أن يطبق على مستوى الارتباطات إجراءات رقابة الجودة التي توفر له تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

(أ) التزام المكتب بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) مناسبة التقرير الصادر عن المراجع في ظل الظروف القائمة.

التعريفات

٧. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) الشريك المسؤول عن الارتباط:[٢] الشريك، أو شخص آخر في المكتب يكون مسؤولاً عن ارتباط المراجعة وأدائه، وعن تقرير المراجع الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون لديه- إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.

(ب) فحص رقابة جودة الارتباط: آلية مصممة لتقديم تقويم موضوعي، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المراجع. وتستهدف آلية فحص رقابة جودة

---

١ معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ١١

٢ تُقرأ مصطلحات "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"الشريك" و"المكتب" على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

الارتباط عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة وارتباطات المراجعة الأخرى، إن وجدت، التي يرى المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها.

(ج) فاحص رقابة جودة الارتباط: شريك، أو شخص آخر في المكتب، أو شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب، أو فريق مكون من مثل هؤلاء الأفراد، ليس من بينهم من هو جزء من فريق الارتباط، ولديهم صلاحية وخبرة كافية ومناسبة للتقويم الموضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المراجع.

(د) فريق الارتباط: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب في شبكة لتنفيذ إجراءات المراجعة الخاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي للمراجع الذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب في شبكة.[٣] ويُستثنى من مصطلح "فريق الارتباط" أيضاً الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية لدى العميل الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن ارتباط مراجعة ما عندما يلتزم المراجع الخارجي بمتطلبات معيار المراجعة (٦١٠).[٤]

(ه) المكتب: محاسب قانوني فرد، أو شركة مهنية.*

(و) التقصي: فيما يتعلق بارتباطات المراجعة المكتملة، هو إجراءات مصممة لتقديم أدلة على التزام فرق الارتباط بسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.

(ز) منشأة مدرجة: هي منشأة تكون أسهمها أو ديونها مسجلة أو مدرجة في سوق أوراق مالية معترف بها، أو يتم تداولها طبقاً للوائح سوق أوراق مالية معترف بها أو جهة أخرى مماثلة.

(ح) المتابعة: آلية تتألف من مراعاة مستمرة لنظام رقابة الجودة في المكتب وتقويمه، بما في ذلك، إجراء تقصٍ دوري لمجموعة مختارة من الارتباطات المكتملة، بغية تزويد المكتب بتأكيد معقول بأن نظام رقابة الجودة لديه يعمل بفاعلية.

(ط) مكتب في شبكة: هو مكتب أو منشأة تنتمي إلى شبكة.

(ي) الشبكة: هيكل أكبر حجماً:

(١) يهدف إلى تحقيق التعاون؛

(٢) يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يتشارك في ملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة، أو في سياسات وإجراءات رقابة جودة مشتركة، أو استراتيجية عمل مشتركة، أو في استخدام اسم تجاري مشترك أو جزء مهم من الموارد المهنية.

(ك) الشريك: أي فرد لديه صلاحية لإلزام المكتب بشأن أداء ارتباط خدمات مهنية.

(ل) العاملون: الشركاء والموظفون.

(م) المعايير المهنية: المعايير الدولية للمراجعة والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

(ن) المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة: المتطلبات الأخلاقية التي يخضع لها فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط، والتي تشمل عادةً الجزأين (أ) و(ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين والمتعلقة بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.

(س) الموظفون: المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.

(ع) شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب: شخص من خارج المكتب لديه الكفاءات والقدرات اللازمة للتصرف كشريك مسؤول

---

[٣] يعرِّف معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"، في الفقرة ٦(أ)، مصطلح "الخبير الذي يستعين به المراجع".

[٤] يفرض معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين" حدوداً على استخدام المساعدة المباشرة. وينص أيضاً على أنه قد يُحظر على المراجع الخارجي بموجب نظام أو لائحة الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وبناءً عليه، يقتصر استخدام المساعدة المباشرة على الحالات التي يسمح فيها بذلك.

* وفقاً لنظام الشركات المهنية في المملكة، يجوز تأسيس شركة مهنية تضامنية فقط. وعليه تم تعديل التعريف ليتفق مع الأنظمة المنطبقة في المملكة. وقد كان نص التعريف الدولي ما يلي (المكتب: محاسب قانوني فرد أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة أو أي منشأة أخرى لمحاسبين مهنيين).

عن الارتباط، على سبيل المثال، شريك من مكتب آخر، أو موظف (لديه الخبرة المناسبة) من هيئة محاسبة مهنية يجوز لأعضائها تنفيذ عمليات مراجعة للمعلومات المالية التاريخية، أو من منشأة تقدم خدمات رقابة جودة ذات صلة.

المتطلبات

مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات المراجعة

٨. يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية الجودة العامة لكل ارتباط مراجعة يُكلّف به. (راجع: الفقرة أ٣)

المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

٩. طوال مدة ارتباط المراجعة، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً، عن طريق الملاحظة وتوجيه الاستفسارات إذا لزم الأمر، لكل ما يدل على عدم التزام فريق الارتباط بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥)

١٠. إذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام رقابة الجودة بالمكتب أو من أي مصدر آخر، أمورٌ تشير إلى عدم التزام أعضاء فريق الارتباط بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد التصرف المناسب الذي يجب اتخاذه بالتشاور مع المسؤولين الآخرين في المكتب. (راجع: الفقرة أ٥)

الاستقلال

١١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يكوِّن استنتاجاً عن مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على ارتباط المراجعة. ولتحقيق ذلك، يجب عليه: (راجع: الفقرة أ٥)

(أ) الحصول على المعلومات ذات الصلة من المكتب ومكاتب الشبكة، عند الاقتضاء، لتحديد وتقويم الظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً للاستقلال؛

(ب) تقويم المعلومات الخاصة بالمخالفات المكتشفة، إن وجدت، التي تتعلق بسياسات وإجراءات الاستقلال الخاصة بالمكتب، لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديداً للاستقلال المطلوب لارتباط المراجعة؛

(ج) اتخاذ التصرف المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات، أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق التدابير الوقائية، أو الانسحاب من ارتباط المراجعة إذا كان ذلك مناسباً، وعندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يخطر المكتب على الفور بأي عجز عن حل الأمر، لاتخاذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرتين أ٦، أ٧)

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

١٢. يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط بأنه قد اتُبعت إجراءات مناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، ويجب عليه أن يحدد أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص تُعد مناسبة. (راجع: الفقرات أ٨-أ١٠)

١٣. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كان من الممكن أن تؤدي إلى رفض المكتب لارتباط المراجعة فيما لو كانت متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم. (راجع: الفقرة أ١٠)

تعيين فرق الارتباط

١٤. يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط بأن فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المراجع وليسوا ضمن فريق الارتباط، يتمتعون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة لما يلي:

(أ) تنفيذ ارتباط المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) التمكن من إصدار تقرير المراجع المناسب في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرات أ١١-أ١٣)

تنفيذ الارتباط

التوجيه والإشراف والأداء

١٥. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عمّا يلي:

(أ) توجيه ارتباط المراجعة وتنفيذه والإشراف عليه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (راجع: الفقرات أ١٤-أ١٦، أ٢١)

(ب) صدور تقرير المراجع بشكل مناسب في ظل الظروف القائمة.

فحص عمل أعضاء فريق الارتباط الآخرين

١٦. يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية تنفيذ الفحص وفقاً لسياسات وإجراءات الفحص الخاصة بالمكتب. (راجع: الفقرات أ١٧، أ١٨، أ٢١)

١٧. يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال فحصه لتوثيق أعمال المراجعة والمناقشة مع فريق الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، بأنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المراجع. (راجع: الفقرات أ١٩-أ٢١)

التشاور

١٨. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

(أ) أن يتحمل المسؤولية عن قيام فريق الارتباط بإجراء التشاور المناسب بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل؛

(ب) أن يكون على قناعة بأن أعضاء فريق الارتباط قد قاموا خلال سير الارتباط بإجراء التشاور المناسب، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه؛

(ج) أن يقتنع بأن طبيعة ونطاق هذه المشاورات، والاستنتاجات المستخلصة منها، مُتفق عليها مع الطرف الذي تم التشاور معه؛

(د) أن يحدد ما إذا كانت الاستنتاجات التي أسفر عنها التشاور قد تم تطبيقها. (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣)

فحص رقابة جودة الارتباط

١٩. لغرض مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، وارتباطات المراجعة الأخرى، إن وجدت، التي يرى المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

(أ) التأكد من تعيين فاحص لرقابة جودة الارتباط؛

(ب) مناقشة الأمور المهمة التي تظهر أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك تلك التي يتم تحديدها أثناء فحص رقابة جودة الارتباط، مع فاحص رقابة جودة الارتباط؛

(ج) عدم تأريخ تقرير المراجع لحين الانتهاء من فحص رقابة جودة الارتباط. (راجع: الفقرات أ٢٤-أ٢٦)

٢٠. يجب على فاحص رقابة جودة الارتباط إجراء تقويم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المراجع. ويجب أن يتضمن هذا التقويم ما يلي:

(أ) مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط؛

(ب) فحص القوائم المالية وتقرير المراجع المقترح؛

(ج) فحص وثائق أعمال المراجعة المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(د) تقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المراجع، والنظر فيما إذا كان تقرير المراجع المقترح يُعد مناسباً. (راجع: الفقرات أ٢٧–أ٢٩، أ٣١–أ٣٣)

٢١. عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، يجب على فاحص رقابة جودة الارتباط، عند فحص رقابة جودة الارتباط، أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

(أ) تقويم فريق الارتباط لاستقلال المكتب فيما يتعلق بارتباط المراجعة؛

(ب) ما إذا كان قد تم التشاور بشكل مناسب بشأن الأمور التي تنطوي على اختلاف في الرأي أو الأمور الأخرى الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة من تلك المشاورات؛

(ج) ما إذا كانت وثائق أعمال المراجعة المختارة للفحص تعكس العمل الذي تم أداؤه فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها. (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٣٣)

الاختلافات في الرأي

٢٢. إذا حدثت اختلافات في الرأي داخل فريق الارتباط، أو مع أولئك الذين تمت استشارتهم، أو عند الاقتضاء بين الشريك المسؤول عن الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط، فيجب على فريق الارتباط اتباع سياسات وإجراءات المكتب للتعامل مع حالات الاختلاف في الرأي وحلها.

المتابعة

٢٣. يتضمن النظام الفعال لرقابة الجودة تطبيق آلية متابعة مصممة لتزويد المكتب بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان نتائج آلية المتابعة الخاصة بالمكتب الثابتة في آخر معلومات تم تعميمها من خلال المكتب ومكاتب الشبكة الأخرى، في حالة الانطباق، وما إذا كان من الممكن لأوجه القصور التي تمت الإشارة إليها في تلك المعلومات أن تؤثر على ارتباط المراجعة. (راجع: الفقرات أ٣٤–أ٣٦)

التوثيق

٢٤. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[٥]

(أ) القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وكيفية حلها.

(ب) الاستنتاجات عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على ارتباط المراجعة، وأية مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب لدعم هذه الاستنتاجات.

(ج) الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.

(د) طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير ارتباط المراجعة، والاستنتاجات الناتجة عنها. (راجع: الفقرة أ٣٧)

٢٥. يجب أن يوثق فاحص رقابة جودة الارتباط، بالنسبة لارتباط المراجعة الذي تم فحصه:

(أ) أن الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب لفحص رقابة جودة الارتباط قد تم تنفيذها؛

(ب) أن فحص رقابة جودة الارتباط قد اكتمل في تاريخ تقرير المراجع أو قبله؛

(ج) أن الفاحص لا يعلم بأي أمور لم يتم حلها، من شأنها أن تؤدي إلى الاعتقاد بأن الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها كانت غير مناسبة.

***

٥ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨–١١، وأ٦

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نظام رقابة الجودة ودور فرق الارتباط (راجع: الفقرة ٢)

أ١. يتناول معيار رقابة الجودة (١)، أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار، مسؤوليات المكتب عن إنشاء وصون نظام لرقابة الجودة على ارتباطات المراجعة. ويشتمل نظام رقابة الجودة على سياسات وإجراءات للتعامل مع كل من العناصر الآتية:

- مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب؛
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛
- القبول ببناء العلاقات مع العملاء وتنفيذ ارتباطات معينة والاستمرار فيها؛
- الموارد البشرية؛
- تنفيذ الارتباطات؛
- المتابعة.

تُعد المتطلبات الوطنية التي تتناول مسؤوليات المكتب عن إنشاء وصون نظام لرقابة الجودة أنها ذات متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (١) عندما تتناول جميع العناصر المشار إليها في هذه الفقرة وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في معيار رقابة الجودة (١).

الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة ٤)

أ٢. ما لم تشر المعلومات المقدمة من المكتب أو من الأطراف الأخرى إلى غير ذلك، يجوز لفريق الارتباط أن يعتمد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق على سبيل المثال بما يلي:

- الكفاءة المهنية للعاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- الاستقلال من خلال جمع معلومات الاستقلال الملائمة والإبلاغ بها.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال نُظُم القبول والاستمرار.
- الالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة من خلال آلية المتابعة.

مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات المراجعة (راجع: الفقرة ٨)

أ٣. تؤكد تصرفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة في كل ارتباط من ارتباطات المراجعة، على ما يلي:

(أ) أهمية ما يلي لجودة المراجعة:

(١) تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(٢) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المنطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة؛

(٣) إصدار تقارير المراجع التي تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

(٤) قدرة فريق الارتباط على إثارة الشكوك دون الخوف من ردود الفعل الانتقامية؛

(ب) حقيقة أن الجودة أمر أساس في تنفيذ ارتباطات المراجعة.

المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة (راجع: الفقرة ٩)

أ٤. تحدد قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة، والتي تشمل*:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(ه) السلوك المهني.

تعريف "المكتب و"الشبكة" و"مكتب في شبكة" (راجع: الفقرات ٩–١١)

أ٥. قد تختلف تعريفات "المكتب" أو "الشبكة" أو "مكتب في شبكة" في المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة عن التعريفات المنصوص عليها في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، تعرف قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين "المكتب" على النحو الآتي:

(أ) محاسب قانوني فرد، أو شركة مهنية**؛

(ب) منشأة تسيطر على مثل هذه الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو غيرها من الوسائل؛

(ج) منشأة مُسيطر عليها من قبل هذه الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو غيرها من الوسائل.

كما تقدم قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين إرشادات فيما يتعلق بمصطلحي "الشبكة" و"مكتب في شبكة".

وعملاً بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩–١١، فإن التعريفات المستخدمة في المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تنطبق بقدر ضرورتها لتفسير تلك المتطلبات الأخلاقية.

تهديدات الاستقلال (راجع: الفقرة ١١(ج))

أ٦. قد يكتشف الشريك المسؤول عن الارتباط أن هناك تهديد للاستقلال خاص بارتباط المراجعة، لا تستطيع التدابير الوقائية القضاء عليه أو تخفيضه إلى مستوى مقبول. وفي هذه الحالة، ووفقاً لمتطلبات الفقرة ١١(ج)، يجب أن يرفع الشريك المسؤول عن الارتباط تقريراً بذلك إلى الشخص أو الأشخاص المعنيين في المكتب لتحديد التصرف المناسب، الذي قد يشمل التخلص من النشاط أو المصلحة التي تمثل تهديداً للاستقلال أو الانسحاب من ارتباط المراجعة، إذا كان الانسحاب ممكناً في ظل الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧. قد توفر التدابير النظامية ضمانات لاستقلال مراجعي القطاع العام. ومع ذلك، فإن مراجعي القطاع العام أو مكاتب المراجعة التي تقوم بعمليات المراجعة في القطاع العام نيابةً عن المراجع الحكومي، قد تحتاج – اعتماداً على شروط التكليف الرسمي الصادر لها في دولة معينة – إلى تكييف نهجها لتعزيز الالتزام بمضمون الفقرة (١١). وقد يشمل ذلك، عندما لا يسمح التكليف الرسمي

* يجب أن يشير المراجع إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

** وفقاً لنظام الشركات المهنية في المملكة، يجوز تأسيس شركة مهنية تضامنية فقط. وعليه تم تعديل التعريف ليتفق مع الأنظمة المنطبقة في المملكة. وقد كان نص التعريف الدولي ما يلي (المكتب: فرد ممارس أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة أو أي منشأة أخرى لمحاسبين مهنيين.

الصادر للمراجع في القطاع العام بالانسحاب من الارتباط، الإفصاح من خلال تقرير عام، عن الظروف التي نشأت، والتي لو كانت في القطاع الخاص، لأدت إلى انسحاب المراجع.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة ١٢)

أ٨. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) حصول المكتب على المعلومات التي تعد ضرورية في ظل الظروف القائمة قبل قبول الارتباط مع عميل جديد، وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في ارتباط قائم، وعند النظر في قبول ارتباط جديد مع عميل حالي.[٦] وثمة معلومات تساعد الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات التي خلص إليها فيما يتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات مناسبة، وذلك مثل المعلومات الآتية:

- نزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة في المنشأة؛
- ما إذا كان فريق الارتباط مؤهلاً للقيام بالمراجعة ويحظى بالقدرات الضرورية، بما في ذلك الوقت والموارد؛
- ما إذا كان المكتب وفريق الارتباط يستطيعون الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛
- الأمور المهمة التي ظهرت أثناء ارتباط المراجعة الحالي أو السابق، وما يترتب عليها من آثار على استمرار العلاقة.

أ٩. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة[٧] من المراجع أن يطلب من المراجع السابق، قبل قبول الارتباط، أن يزوده بالمعلومات التي يعرفها فيما يتعلق بأي حقائق أو ظروف، والتي بحسب الحكم المهني للمراجع السابق، يحتاج المراجع إلى الدراية بها قبل اتخاذ قراره بشأن قبول الارتباط. وفي بعض الظروف، قد يكون مطلوباً من المراجع السابق أن يقدم للمراجع التالي المقترح، بناءً على طلب منه، معلومات عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها. فعلى سبيل المثال، عندما ينسحب المراجع السابق من الارتباط، نتيجةً لحالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثها أو مشتبه في حدوثها، فإن قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين تتطلب أن يقدم المراجع السابق، بناءً على طلب المراجع التالي المقترح، جميع تلك الحقائق والمعلومات الأخرى المتعلقة بعدم الالتزام، والتي بحسب رأي المراجع السابق، يحتاج المراجع التالي المقترح أن يكون على دراية بها قبل اتخاذ قراره بشأن قبول ارتباط المراجعة.[٨]

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرتين ١٢، ١٣)

أ١٠. في القطاع العام، قد يتم تعيين المراجعين وفقاً للإجراءات النظامية. وبناءً عليه، فإن بعض المتطلبات والاعتبارات التي تتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات والموضحة في الفقرات ١٢ و١٣ وأ٨ وأ٩ قد تكون غير ملائمة. ومع ذلك، فقد تكون المعلومات المجمعة نتيجةً للآلية الموضحة ذات قيمة للمراجعين في القطاع العام عند تقييم المخاطر وتحمل مسؤوليات التقرير.

تعيين فرق الارتباط (راجع: الفقرة ١٤)

أ١١. يضم فريق الارتباط شخصاً ذا خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة، سواءً كان من خارج المكتب وتم تكليفه أو كان من موظفي المكتب، إن وجد، وهو الذي يقوم بتنفيذ إجراءات المراجعة على الارتباط. ومع ذلك، لا يُعد الشخص الذي يملك مثل هذه الخبرة من أعضاء فريق الارتباط إذا كانت مشاركته في الارتباط تقتصر على تقديم المشورة. وتتناول الفقرات ١٨ وأ٢٢ وأ٢٣ موضوع التشاور.

أ١٢. عند النظر في القدرات والكفاءات المناسبة المتوقعة من فريق الارتباط ككل، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان بعض الأمور المتعلقة بالفريق مثل:

- فهم ارتباطات المراجعة ذات الطبيعة ودرجة التعقيد المماثلة، والخبرة العملية فيها وذلك من خلال المشاركة والتدريب المناسبين.

---

[٦] معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٢٧(أ)

[٧] انظر، على سبيل المثال، البند ٢١٠-١٤ من قواعد أخلاقيات المهنة.

[٨] انظر، على سبيل المثال، البند ٢٢٥-٣١ من قواعد أخلاقيات المهنة.

- فهم المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
- الخبرة الفنية، بما في ذلك الخبرة في تقنية المعلومات ذات الصلة ومجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة.
- المعرفة بالقطاع ذي الصلة الذي يعمل فيه العميل.
- القدرة على تطبيق الحكم المهني.
- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٣. في القطاع العام، قد تشمل الكفاءات الإضافية المناسبة المهارات اللازمة للوفاء بشروط التكليف الرسمي بالمراجعة في دولة معينة. وقد تشتمل هذه الكفاءات أيضاً على فهم ترتيبات التقرير المنطبقة، بما في ذلك تقديم التقارير إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى سلطة أخرى أو عرض التقرير على عموم الجمهور. وقد يشتمل النطاق الأوسع للمراجعة في القطاع العام، على سبيل المثال، على بعض الجوانب الخاصة بمراجعة الأداء أو التقييم الشامل للالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى ومنع الغش والفساد واكتشاف حدوثهما.

تنفيذ الارتباط

التوجيه والإشراف والأداء (راجع: الفقرة ١٥ (أ))

أ١٤. يتضمن توجيه فريق الارتباط إبلاغ أعضاء الفريق بأمور مثل:

- مسؤولياتهم، بما في ذلك الحاجة إلى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، والتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني حسب متطلبات معيار المراجعة (٢٠٠).[٩]
- مسؤوليات كل شريك عندما يشارك في ارتباط المراجعة أكثر من شريك واحد.
- أهداف العمل الذي سيتم تنفيذه.
- طبيعة عمل المنشأة.
- القضايا المتعلقة بالمخاطر.
- المشاكل التي قد تطرأ.
- المنهج التفصيلي لتنفيذ الارتباط.

ويسمح النقاش بين أعضاء فريق الارتباط للأعضاء الأقل خبرة بطرح أسئلة على الأعضاء الأكثر خبرة حتى يمكن تحقيق الاتصال المناسب بين أعضاء فريق الارتباط.

أ١٥. يساعد العمل الجماعي والتدريب المناسب أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة في فهم أهداف العمل المسند لهم بوضوح.

أ١٦. يشتمل الإشراف على أمور مثل:

- متابعة التقدم في ارتباط المراجعة.
- مراعاة القدرات والكفاءات المهنية الفردية لأعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك ما إذا كان لديهم وقت كافٍ لإتمام عملهم، وما إذا كانوا يفهمون التعليمات الموجهة لهم، وما إذا كان العمل يتم وفق النهج المخطط لأداء ارتباط المراجعة.
- معالجة الأمور المهمة التي تظهر أثناء ارتباط المراجعة، مع الأخذ في الحسبان أهميتها، والتعديل المناسب للنهج المعد.

[٩] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٥

- تحديد الأمور التي تحتاج للتشاور أو النظر فيها من قِبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أثناء ارتباط المراجعة.

فحص عمل أعضاء فريق الارتباط الآخرين

مسؤوليات الفحص (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٧. طبقاً لمعيار رقابة الجودة (١)، يتم تحديد الإجراءات والسياسات الخاصة بمسؤوليات الفحص في المكتب على أساس قيام أعضاء الفريق الأكثر خبرة بفحص العمل الذي قام بأدائه أعضاء الفريق الأقل خبرة.[١٠]

أ١٨. يتألف الفحص، على سبيل المثال، من النظر فيما إذا كان:

- قد تم تنفيذ العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- قد طرأت أمور مهمة تحتاج إلى المزيد من الاهتمام؛
- قد جرت مشاورات مناسبة، وتم توثيق الاستنتاجات المترتبة عليها وتنفيذها؛
- هناك حاجة لإعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى العمل المنفذ؛
- العمل المنفذ يدعم ما تم التوصل إليه من استنتاجات، وأنه قد تم توثيقه بالصورة المناسبة؛
- الأدلة ألتي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم تقرير المراجع؛
- قد تم تحقيق أهداف إجراءات الارتباط.

فحص الشريك المسؤول عن الارتباط للعمل المنفذ (راجع: الفقرة ١٧)

أ١٩. يسمح قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بفحص الأمور التالية أولاً بأول في المراحل المناسبة أثناء الارتباط، بحل الأمور الجوهرية في الوقت المناسب على النحو الذي يحوز على رضا الشريك المسؤول عن الارتباط في تاريخ تقرير المراجع أو قبله:

- مجالات الحكم الحساسة، وبصفة خاصة تلك المتعلقة بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل والتي يتم تحديدها خلال سير الارتباط؛
- المخاطر المهمة؛
- المجالات الأخرى التي يرى الشريك المسؤول عن الارتباط أنها مهمة.

ولا يلزم الشريك المسؤول عن الارتباط أن يقوم بفحص جميع وثائق أعمال المراجعة، ولكن يجوز له القيام بذلك. إلا أنه، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢٣٠)، فإن الشريك يوثق مدى عمليات الفحص وتوقيتها.[١١]

أ٢٠. قد يطبق الشريك المسؤول عن الارتباط الذي يتولى المراجعة بدل شريك آخر خلال القيام بالارتباط، إجراءات الفحص المنصوص عليها في الفقرة أ١٩، لفحص العمل الذي تم أداؤه حتى تاريخ التغيير بغرض تحمل المسؤوليات المنوطة بالشريك المسؤول عن الارتباط.

---

١٠ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٣٣

١١ معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٩(ج)

الاعتبارات الملائمة عند الاستعانة بعضو في فريق الارتباط له خبرة في أحد مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة (راجع: الفقرات ١٥–١٧)

أ٢١. عند الاستعانة بعضو في فريق الارتباط له خبرة في أحد مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة، فإن توجيه عمل ذلك العضو والإشراف عليه وفحصه قد يتضمن أموراً مثل:

- الاتفاق مع هذا العضو على طبيعة ونطاق وأهداف عمله؛ والأدوار المختلفة لأعضاء فريق الارتباط، وطبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بينه وبين الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط.
- تقويم مدى كفاية عمل ذلك العضو، بما في ذلك مدى ملاءمة ومدى معقولية النتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها، ومدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى.

التشاور (راجع: الفقرة ١٨)

أ٢٢. يمكن تحقيق التشاور الفعّال في الأمور الفنية والأخلاقية والأمور الأخرى المهمة، داخل المكتب أو خارجه، عند الاقتضاء، عندما يكون الذين يتم استشارتهم:

- قد تم تزويدهم بجميع الحقائق ذات الصلة التي ستمكنهم من تقديم مشورة مدروسة؛
- يتمتعون بالمعرفة والأقدمية والخبرة المناسبة.

أ٢٣. قد يكون من المناسب لفريق الارتباط طلب المشورة من خارج المكتب، على سبيل المثال عندما يفتقر المكتب إلى الموارد الداخلية المناسبة. وقد يستفيدون من الخدمات الاستشارية المقدمة من مكاتب أخرى، أو من هيئات مهنية وسلطات تنظيمية، أو من منشآت تجارية تقدم خدمات رقابة جودة ذات صلة.

فحص رقابة جودة الارتباط

الانتهاء من فحص رقابة جودة الارتباط قبل تأريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٩ (ج))

أ٢٤. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) أن يؤرَّخ تقرير المراجع بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية.[١٢] وفي حالات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة أو عندما يفي الارتباط بضوابط لفحص رقابة جودة الارتباط، فإن مثل هذا الفحص يساعد المراجع في تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة.

أ٢٥. يُتيح القيام بفحص رقابة جودة الارتباط في الوقت المناسب وفي المراحل المناسبة خلال الارتباط حل الأمور المهمة على الفور وبما يحقق رضا فاحص رقابة جودة الارتباط في تاريخ تقرير المراجع أو قبله.

أ٢٦. يعني استكمال فحص رقابة جودة الارتباط قيام فاحص رقابة جودة الارتباط باستيفاء المتطلبات الواردة في الفقرتين ٢٠ و٢١ والالتزام عند الاقتضاء بمتطلبات الفقرة ٢٢. وقد يكتمل توثيق فحص رقابة جودة الارتباط بعد تاريخ تقرير المراجع كجزء من تجميع ملف المراجعة النهائي. ويحدد معيار المراجعة (٢٣٠) متطلبات ويقدم إرشادات في هذا الشأن.[١٣]

طبيعة وتوقيت ومدى فحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٢٧. يسمح التيقّظ الدائم للتغيرات في الظروف للشريك المسؤول عن الارتباط بتحديد المواقف التي يكون فيها فحص رقابة جودة الارتباط ضرورياً، حتى ولو كان هذا الفحص غير مطلوب في بداية الارتباط.

أ٢٨. قد يتوقف مدى فحص رقابة جودة الارتباط على أمور من بينها مدى تعقُّد ارتباط المراجعة، وما إذا كانت المنشأة مدرجة، وخطر ألا يكون تقرير المراجع مناسباً في ظل الظروف القائمة. ولا يقلل أداء فحص رقابة جودة الارتباط من مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط عن ارتباط المراجعة وأدائه.

---

[١٢] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

[١٣] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرات ١٤–١٦

أ٢٩. في حالة انطباق معيار المراجعة (٧٠١)[١٤]، فإن النتائج التي يخلص إليها فريق الارتباط في صياغة تقرير المراجع تتضمن تحديد ما يلي:

- الأمور الرئيسة للمراجعة التي سيتم تضمينها في تقرير المراجع؛
- الأمور الرئيسة للمراجعة التي لن يتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع وفقاً للفقرة ١٤ من معيار المراجعة (٧٠١)، إن وجدت؛
- عدم وجود أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها في تقرير المراجع، عندما يكون ذلك منطبقاً بناءً على الحقائق وظروف المنشأة وعملية المراجعة.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن فحص تقرير المراجع المقترح وفقاً للفقرة ٢٠ (ب) يتضمن الأخذ في الحسبان الصيغة المقترحة لما سيتم تضمينه في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة.

فحص رقابة جودة الارتباط للمنشآت المدرجة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٣٠. تتضمن الأمور الأخرى ذات الصلة بتقويم الأحكام المهمة المتخذة من قبل فريق الارتباط، والتي يمكن أخذها في الحسبان عند فحص رقابة جودة الارتباط لمنشأة مدرجة ما يلي:

- المخاطر المهمة التي تم تحديدها أثناء الارتباط وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)،[١٥] والاستجابة لتلك المخاطر وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)،[١٦] بما في ذلك تقييم فريق الارتباط لخطر الغش والاستجابة له وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠).[١٧]
- الأحكام التي تم اتخاذها، وخاصةً فيما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر المهمة.
- أهمية التحريفات المصححة وغير المصححة التي تم تحديدها أثناء المراجعة والتصرف بشأنها.
- الأمور التي سيتم إبلاغها للإدارة والمكلفين بالحوكمة، وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى مثل السلطات التنظيمية.

وقد تكون تلك الأمور الأخرى منطبقة أيضاً، حسب الظروف، على عمليات فحص رقابة جودة الارتباط لمراجعات القوائم المالية لمنشآت أخرى.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

أ٣١. بالإضافة إلى عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، يكون فحص رقابة جودة الارتباط مطلوباً لارتباطات المراجعة التي تستوفي الضوابط المحددة من قبل المكتب الذي يُخضع الارتباطات لفحص رقابة جودة الارتباط. وفي بعض الحالات، قد لا تستوفي أيٌّ من ارتباطات المراجعة الخاصة بالمكتب الضوابط التي من شأنها أن تجعل الارتباطات خاضعة لعمليات الفحص.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

أ٣٢. في القطاع العام، قد يقوم المراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية (على سبيل المثال، المراجع العمومي، أو شخص آخر مؤهل تأهيلاً مناسباً يتم تعينه نيابةً عن المراجع العمومي) بدور يعادل دور الشريك المسؤول عن الارتباط، مع تحمل هذا المراجع للمسؤولية الكاملة عن عمليات المراجعة في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، وعند الاقتضاء، يتضمن اختيار فاحص رقابة جودة الارتباط الأخذ في الحسبان الحاجة إلى الاستقلال عن المنشأة الخاضعة للمراجعة وقدرة فاحص رقابة جودة الارتباط على تقديم تقويم موضوعي.

أ٣٣. المنشآت المدرجة، والمشار إليها في الفقرتين ٢١ وأ٢٩، ليست شائعة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون هناك منشآت قطاع عام أخرى تكتسب أهميتها بسبب حجمها أو تعقُّدها أو اعتبارات المصلحة العامة، وبالتالي يكون لديها قطاع عريض من أصحاب

[١٤] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"
[١٥] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"
[١٦] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"
[١٧] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

المصالح. ومن أمثلة هذه المنشآت الشركات المملوكة للدولة والمرافق العامة. كما إن التحولات المستمرة داخل القطاع العام قد تؤدي أيضاً إلى ظهور أنواع جديدة من المنشآت المهمة. ولا توجد ضوابط موضوعية ثابتة يُعتمد عليها في تحديد الأهمية. ومع ذلك، يقوم المراجعون في القطاع العام بتقويم أيّ المنشآت قد تكون ذات أهمية كافية لتبرير إجراء فحص لرقابة جودة الارتباط.

المتابعة (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٣٤. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) من المكتب أن يضع آلية متابعة تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة تُعد ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية.[١٨]

أ٣٥. عند النظر في أوجه القصور التي قد تؤثر على ارتباط المراجعة، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان التدابير التي اتخذها المكتب لتصحيح الوضع والتي يراها الشريك المسؤول عن الارتباط كافية في سياق تلك المراجعة.

أ٣٦. لا يشير وجود وجه من أوجه القصور في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط مراجعة معين وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المراجع لم يكن مناسباً.

التوثيق

توثيق التشاور (راجع: الفقرة ٢٤(د))

أ٣٧. يساهم التوثيق الكامل والمفصل بشكل كافٍ للتشاور مع المهنيين الآخرين فيما يتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل في فهم:

- القضية التي تم التشاور بشأنها؛
- نتائج التشاور، بما في ذلك أي قرارات تم اتخاذها والأسس التي بُنيت عليها تلك القرارات وكيفية تنفيذها.

---

[١٨] معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤٨

المعيار الدولي للمراجعة (٢٣٠): توثيق أعمال المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الاعتبار متطلبات المادة الثانية عشرة من نظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية التي تنص على أنه "يجب على المحاسب القانوني في جميع الأحوال الاحتفاظ بالأوراق المقدمة من العملاء وأوراق عمل المراجعة ونسخ من الحسابات الختامية، وذلك لمدة لا تقل عن عشر سنوات من تاريخ إصدار تقريره عن كل سنة مالية تتم مراجعتها".

المعيار الدولي للمراجعة (٢٣٠)

توثيق أعمال المراجعة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٣٠) "*توثيق أعمال المراجعة*" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن القيام بتوثيق أعمال مراجعة القوائم المالية. ويحتوي الملحق الخاص بهذا المعيار على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تتضمن متطلبات وإرشادات خاصة بالتوثيق. ولا تحُدُّ متطلبات التوثيق المحددة بموجب المعايير الأخرى من تطبيق هذا المعيار. وقد تحدد الأنظمة أو اللوائح متطلبات توثيق إضافية.

طبيعة وأغراض توثيق أعمال المراجعة

٢. يوفر توثيق أعمال المراجعة بما يتفق مع متطلبات هذا المعيار ومتطلبات التوثيق الخاصة المحددة بموجب معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة ما يلي:

(أ) أدلة على الأساس الذي استخدمه المراجع في التوصل إلى استنتاج حول تحقيق الأهداف العامة للمراجع؛[١]

(ب) أدلة على أن المراجعة قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

٣. يخدم توثيق أعمال المراجعة عدداً من الأغراض الأخرى، من بينها ما يلي:

- دعم فريق الارتباط في التخطيط للمراجعة وتنفيذها.
- مساعدة أعضاء فريق الارتباط المسؤولين عن الإشراف في توجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها، وفي أداء مسؤولياتهم الخاصة بالفحص وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢٢٠).[٢]
- تمكين فريق الارتباط من تحمل المساءلة عن عمله.
- الاحتفاظ بسجل يضم الأمور التي تستمر أهميتها لأعمال المراجعة المستقبلية.
- تمكين القيام بعمليات فحص رقابة الجودة والتقصي وفقاً لمعيار رقابة الجودة (١)[٣] أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار.[٤]
- تمكين القيام بعمليات التقصي الخارجية وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية أو المتطلبات الأخرى المنطبقة.

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٥. هدف المراجع هو أن يقوم بتوثيق يوفر ما يلي:

(أ) سجلاً كافياً ومناسباً كأساس لتقرير المراجع؛

(ب) أدلة على أن المراجعة قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

---

[١] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١١

[٢] معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات ١٥-١٧

[٣] معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرات ٣٢-٣٣ و٣٥-٣٨ و٤٨

[٤] معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرة ٢

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) توثيق أعمال المراجعة – سجل إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأدلة المراجعة الملائمة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع (يُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").

(ب) ملف المراجعة – مجلد واحد أو أكثر، أو أي وسائط تخزين أخرى –في شكل مادي أو إلكتروني– تحتوي على السجلات التي تشكل توثيق أعمال المراجعة لارتباط محدد.

(ج) المراجع الخبير – فرد (سواءً من داخل مكتب المراجعة أو من خارجه) يمتلك خبرة عملية في المراجعة وفهماً معقولاً لما يلي:

(١) آليات المراجعة؛

(٢) معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(٣) بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة؛

(٤) قضايا المراجعة والتقرير المالي ذات الصلة بالقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.

المتطلبات

القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب

٧. يجب على المراجع القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب. (راجع: الفقرة أ١)

توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة

٨. يجب على المراجع القيام بتوثيق أعمال المراجعة على نحوٍ يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم ما يلي: (راجع: الفقرات أ٢–أ٥، أ١٦–أ١٧)

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة للالتزام بمعايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (راجع: الفقرتين أ٦، أ٧)

(ب) نتائج إجراءات المراجعة المنفذة، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة والاستنتاجات المتوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في التوصل إلى تلك الاستنتاجات. (راجع: الفقرات أ٨–أ١١)

٩. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة، يجب على المراجع تسجيل:

(أ) الخصائص المميِّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛ (راجع: الفقرة أ١٢)

(ب) الشخص القائم بأعمال المراجعة وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ج) الشخص الذي قام بفحص أعمال المراجعة المنفذة، وتاريخ ومدى هذا الفحص. (راجع: الفقرة أ١٣)

١٠. يجب على المراجع توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، والجهة التي تمت المناقشة معها. (راجع: الفقرة أ١٤)

١١. إذا تعرف المراجع على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق. (راجع: الفقرة أ١٥)

الخروج عن متطلب ذي صلة

١٢. إذا رأى المراجع، في ظروف استثنائية، أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة نص عليه أحد معايير المراجعة، فيجب عليه توثيق كيفية تحقيق إجراءات المراجعة البديلة التي تم تنفيذها لهدف ذلك المتطلب، وأسباب الخروج عنه. (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير المراجع

١٣. إذا قام المراجع، في ظروف استثنائية، بتنفيذ إجراءات مراجعة جديدة أو إضافية، أو إذا توصل إلى استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقريره، فيجب عليه توثيق ما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٠).

(أ) الظروف التي تمت مواجهتها؛

(ب) إجراءات المراجعة الجديدة أو الإضافية التي تم تنفيذها، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وتأثيرها على تقرير المراجع؛

(ج) توقيت إدخال التغييرات الناجمة عن ذلك على توثيق أعمال المراجعة، وتوقيت مراجعتها، والقائم بإدخال التغييرات والقائم بمراجعتها.

جمع ملف المراجعة النهائي

١٤. يجب على المراجع جمع توثيقه لأعمال المراجعة في ملف المراجعة واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف المراجعة النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير المراجع. (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

١٥. بعد الانتهاء من جمع ملف المراجعة النهائي، لا يجوز للمراجع حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال المراجعة من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة أ٢٣)

١٦. في ظروف أخرى غير تلك المشار إليها في الفقرة ١٣، حيث يجد المراجع ضرورة لإدخال تعديل على التوثيق القائم لأعمال المراجعة، أو إضافة توثيق جديد لأعمال المراجعة بعد الانتهاء من جمع ملف المراجعة النهائي، يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٤)

(أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات ومراجعتها والقائم بذلك.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب (راجع: الفقرة ٧)

أ١. يساعد القيام بتوثيق كافٍ ومناسبٍ لأعمال المراجعة في الوقت المناسب على تعزيز جودة المراجعة، وييسر الفحص والتقويم الفعّال للأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل الانتهاء من وضع تقرير المراجع. ومن المرجح أن يكون التوثيق الذي يتم بعد الانتهاء من أعمال المراجعة أقل دقة من التوثيق الذي يتم في وقت تأدية هذه الأعمال.

توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة (راجع: الفقرة ٨)

أ٢. يعتمد شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة على عوامل مثل:

- حجم المنشأة ومدى تعقُّدها.

- طبيعة إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.
- مخاطر التحريف الجوهري التي تم تحديدها.
- أهمية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- طبيعة ومدى الاستثناءات التي تم تحديدها.
- الحاجة إلى توثيق استنتاج أو أساس استنتاج غير قابل للتحديد بسهولة من توثيق العمل الذي تم تنفيذه أو أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- منهجية المراجعة والأدوات المستخدمة.

أ٣. قد يتم توثيق أعمال المراجعة في شكل ورقي أو على وسيط إلكتروني أو غير ذلك. ومن أمثلة توثيق أعمال المراجعة:

- برامج المراجعة.
- التحليلات.
- المذكرات المتعلقة بالقضايا.
- ملخصات الأمور المهمة.
- خطابات المصادقة والإفادة.
- قوائم التحقق.
- المراسلات (بما في ذلك الرسائل الإلكترونية) فيما يتعلق بالأمور المهمة.

قد يُضمِّن المراجع ملخصات أو نسخاً من سجلات المنشأة (على سبيل المثال، عقود واتفاقيات مهمة ومحددة) كجزء من توثيقه لأعمال المراجعة. ومع ذلك، فإن توثيق أعمال المراجعة لا يعد بديلاً عن السجلات المحاسبية للمنشأة.

أ٤. لا يلزم المراجع أن يضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة المسودات الملغاة من أوراق العمل والقوائم المالية، والملاحظات التي تعكس أفكاراً غير مكتملة أو أولية، والنسخ السابقة لمستندات تم تصحيح أخطاء فيها في الطباعة أو غيرها، والمستندات المكررة.

أ٥. لا تمثل التفسيرات الشفهية من جانب المراجع في حد ذاتها دعماً كافياً للعمل الذى قام به المراجع أو للاستنتاجات التي توصل إليها، ولكن قد يتم استخدامها لتفسير أو توضيح المعلومات التي يحتوي عليها توثيق أعمال المراجعة.

توثيق الالتزام بمعايير المراجعة (راجع: الفقرة ٨ (أ))

أ٦. من حيث المبدأ، سينتج عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار أن يكون توثيق أعمال المراجعة كافياً ومناسباً في ظل الظروف القائمة. وتحتوي معايير المراجعة الأخرى على متطلبات توثيق محددة تهدف إلى توضيح تطبيق هذا المعيار في ظل الظروف الخاصة بتلك المعايير الأخرى. ولا تحُدُّ متطلبات التوثيق المحددة بموجب المعايير الأخرى من تطبيق هذا المعيار. وعلاوة على ذلك، فإن عدم وجود متطلب بشأن التوثيق في معيار معين من معايير المراجعة لا يعني أنه لن يتم القيام بأي توثيق نتيجةً للالتزام بذلك المعيار.

أ٧. يوفر توثيق أعمال المراجعة دليلاً على أن المراجعة مستوفية لمتطلبات معايير المراجعة. ومع ذلك، فليس من الضروري أو العملي للمراجع توثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم القيام به في عملية المراجعة. وليس من الضروري أيضاً للمراجع أن يوثق بشكل منفصل (في قائمة من قوائم التحقق على سبيل المثال) الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها في المستندات المُضمَّنة في ملف المراجعة. ومن ذلك على سبيل المثال:

- وجود خطة مراجعة موثقة بشكل كافٍ تدل على أن المراجع قد خطط لعملية المراجعة.

- وجود خطاب ارتباط موقع في ملف المراجعة، يدل على أن المراجع قد اتفق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.
- احتواء تقرير المراجع على رأي متحفظ بالشكل المناسب في القوائم المالية، وإثباته لالتزام المراجع بمتطلب إبداء رأي متحفظ في ظل الظروف المحددة في معايير المراجعة.
- فيما يتعلق بالمتطلبات التي تطبق عموماً أثناء المراجعة، قد توجد عدة طرق يمكن من خلالها إثبات الالتزام بهذه المتطلبات في ملف المراجعة:
  - على سبيل المثال، قد لا توجد هناك طريقة وحيدة يمكن من خلالها توثيق نزعة الشك المهني للمراجع. ولكن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر مع ذلك دليلاً على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني وفقاً لمعايير المراجعة. وقد تتضمن مثل هذه الأدلة إجراءات محددة تم تنفيذها لتأييد ردود الإدارة على استفسارات المراجع.
  - وعلى نحو مماثل، فإن تحمّل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة، قد يتم إثباته بعدة طرق ضمن توثيق أعمال المراجعة. وقد يتضمن ذلك توثيق مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط في الوقت المناسب في جوانب المراجعة، مثل المشاركة في نقاشات الفريق التي يتطلبها معيار المراجعة (٣١٥).[٥]

توثيق الأمور المهمة والأحكام المهنية المهمة المرتبطة بها (راجع: الفقرة ٨(ج))

أ٨. يتطلب الحكم على أهمية أمر ما إجراء تحليل موضوعي للحقائق والظروف. ومن أمثلة الأمور المهمة ما يلي:

- الأمور التي تؤدي إلى حدوث مخاطر مهمة (حسب التعريف الوارد في معيار المراجعة (٣١٥)).[٦]
- نتائج إجراءات المراجعة التي تشير إلى (أ) أن القوائم المالية قد تكون محرّفة بشكل جوهري، أو (ب) الحاجة إلى إعادة النظر في التقييم السابق من قبل المراجع لمخاطر التحريف الجوهري واستجابته لهذه المخاطر.
- الظروف التي تسبب للمراجع صعوبة كبيرة في تطبيق إجراءات مراجعة ضرورية.
- النتائج التي قد تؤدي إلى إدخال تعديل في رأي المراجع أو تضمين فقرة للفت الانتباه في تقرير المراجع.

أ٩. يُعد مدى الحكم المهني الذي تمت ممارسته خلال تنفيذ أعمال المراجعة وتقويم النتائج، من العوامل المهمة في تحديد شكل ومحتوى ومدى توثيق الأمور المهمة ضمن أعمال المراجعة. ويساعد توثيق الأحكام المهنية المتخذة، متى كانت مهمة، على تفسير استنتاجات المراجع وتعزيز جودة الحكم المهني. وتنطوي مثل هذه الأمور على أهمية خاصة بالنسبة للمسؤولين عن فحص توثيق أعمال المراجعة، بما في ذلك مَن ينفذون عمليات المراجعة اللاحقة عند فحص الأمور التي لها أهمية دائمة (على سبيل المثال، عند أداء فحص للتقديرات المحاسبية بأثر رجعي).

أ١٠. من أمثلة الظروف التي يكون من المناسب فيها، وفقاً للفقرة ٨، إعداد توثيق لأعمال المراجعة فيما يتعلق باستخدام الحكم المهني، متى كانت الأمور والأحكام المتعلقة بها مهمة، ما يلي:

- الأساس المنطقي لاستنتاج المراجع، عندما ينص متطلب ما، على أنه يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان معلومات أو عوامل معينة، وكان ذلك مهماً في سياق ارتباط معين.
- أساس استنتاج المراجع بشأن مدى معقولية المجالات التي انطوت على اجتهادات غير موضوعية (على سبيل المثال، معقولية التقديرات المحاسبية المهمة).

---

٥ معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، فقرة ١٠

٦ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرات ٤(ه)

- أساس استنتاجات المراجع حول موثوقية مستند ما عند القيام بأعمال تحرٍ إضافية (مثل الاستفادة المناسبة من خبير، أو إجراءات طلب المصادقة) استجابةً لظروف تم التعرف عليها أثناء المراجعة، وأدت بالمراجع إلى الاعتقاد بأن المستند قد لا يكون موثوقاً.

- تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة أو تحديده لعدم وجود أمور رئيسة للمراجعة يلزم الإبلاغ عنها، وذلك في حالة انطباق معيار المراجعة (٧٠١).[٧]

أ١١. قد يرى المراجع أنه من المفيد إعداد ملخص (يُسمى أحياناً بمذكرة الإنجاز) والاحتفاظ به كجزء من توثيق أعمال المراجعة، يصف فيه الأمور المهمة المحددة أثناء المراجعة وكيفية التعامل معها، أو يُضمِّن فيه إشارات مرجعية لوثائق أخرى داعمة ذات صلة من وثائق أعمال المراجعة التي توفر مثل هذه المعلومات. وقد يسهل وجود مثل هذا الملخص القيام بعمليات فحص وتقصٍ تمتاز بالكفاءة والفاعلية لتوثيق أعمال المراجعة، خاصةً في عمليات المراجعة الكبيرة والمعقدة. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يساعد إعدادٌ مثل هذا الملخص في مراعاة المراجع للأمور المهمة. وقد يساعد إعداد هذا الملخص أيضاً في النظر فيما إذا كان هناك، في ضوء إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، هدف لأي معيار معين من معايير المراجعة ذات الصلة لم يتمكن المراجع من تحقيقه، مما قد يمنع المراجع من تحقيق الأهداف العامة الخاصة به.

تحديد بنود أو أمور معينة تم اختبارها وتحديد المعدّ والفاحص (راجع: الفقرة ٩)

أ١٢. يخدم تسجيل الخصائص المميَّزة عدة أغراض. فعلى سبيل المثال، يمكِّن ذلك فريق الارتباط من تحمل المسؤولية عن عمله، ويسهل التحقق من الاستثناءات أو أوجه عدم الاتساق. وتختلف الخصائص المميَّزة تبعاً لطبيعة إجراء المراجعة والبند أو الأمر الخاضع للاختبار. فعلى سبيل المثال:

- لاختبار تفصيلي لأوامر الشراء الصادرة من المنشأة، قد يقوم المراجع بتحديد المستندات التي سيتم اختبارها حسب تواريخها وأرقام أوامر الشراء الفريدة.

- لأحد الإجراءات التي تتطلب اختيار أو فحص جميع البنود التي تتجاوز مبلغاً معيناً في مجتمع عينة ما، قد يسجل المراجع نطاق الإجراء ويحدد مجتمع العينة (على سبيل المثال، جميع القيود التي تزيد عن مبلغ معين في دفتر اليومية).

- لأحد الإجراءات التي تتطلب اختياراً منهجياً لعينة من مجتمع عينة يتألف من مستندات، قد يحدد المراجع المستندات المختارة بتسجيل مصدرها ونقطة البداية والفترات الفاصلة بين كل عينة وأخرى (على سبيل المثال، عينة منهجية من تقارير الشحن، يتم اختيارها من سجل الشحن للفترة من ١ أبريل حتى ٣٠ سبتمبر، مع تحديد نقطة البداية بالتقرير رقم ١٢٣٤٥، ثم يتم اختيار تقرير بعد كل ١٢٥ تقرير).

- لأحد الإجراءات التي تتطلب الاستفسار من عاملين محددين في المنشأة، قد يسجل المراجع تواريخ الاستفسارات وأسماء العاملين ووظائفهم.

- لأحد إجراءات الملاحظة، قد يسجل المراجع الآلية أو الأمر الخاضع للملاحظة والأفراد ذوي الصلة ومسؤوليات كل منهم ومكان وتوقيت تنفيذ إجراء الملاحظة.

أ١٣. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) أن يقوم المراجع بفحص أعمال المراجعة المُنفّذة من خلال فحص توثيق أعمال المراجعة.[٨] ولا يعني متطلب توثيق من قام بفحص أعمال المراجعة المُنفّذة ضرورة احتواء كل ورقة عمل على دليل على الفحص، ولكنه يعني توثيق ماهية أعمال المراجعة التي تم فحصها، والشخص الذي قام بفحصها، وتوقيت الفحص.

[٧] معيار المراجعة (٧٠١) *"الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"*

[٨] معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرة ١٧

توثيق مناقشات الأمور المهمة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم (راجع: الفقرة ١٠)

أ١٤. لا يقتصر التوثيق على السجلات التي يعدها المراجع، ولكنه قد يشمل سجلات مناسبة أخرى مثل محاضر الاجتماعات التي يعدها العاملون في المنشأة والتي يوافق عليها المراجع. ومن بين الأشخاص الآخرين الذين قد يناقش المراجع معهم أموراً مهمة العاملون الآخرون في المنشأة وأطراف خارجية، مثل الأشخاص الذين يقدمون استشارات مهنية للمنشأة.

توثيق كيفية التعامل مع أوجه عدم الاتساق (راجع: الفقرة ١١)

أ١٥. إن متطلب توثيق كيفية تعامل المراجع مع أوجه عدم الاتساق في المعلومات لا يعني ضمناً أن المراجع يحتاج إلى الاحتفاظ بالوثائق غير الصحيحة أو المستبدلة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة ٨)

أ١٦. بصفة عامة، يعتبر توثيق أعمال المراجعة في المنشآت الأصغر أقل اتساعاً منه في المنشآت الأكبر. وبالإضافة إلى ذلك، ففي حالة تنفيذ الشريك المسؤول عن الارتباط لجميع أعمال المراجعة، فإن التوثيق لن يشمل أموراً ربما كان من الواجب توثيقها فقط لإبلاغها لأعضاء فريق الارتباط أو توجيههم إليها أو لتوفير أدلة على الفحص الذي أجراه أعضاء آخرون في الفريق (على سبيل المثال، لن تكون هناك أمور يلزم توثيقها بشأن مناقشات الفريق أو الإشراف عليه). ومع ذلك، فإنه على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يلتزم بالمتطلب الأساسي للفقرة ٨ والمتعلق بإعداد توثيق لأعمال المراجعة يمكن فهمه من قبل مراجع خبير، حيث قد يخضع توثيق أعمال المراجعة للفحص من قبل أطراف خارجية لأغراض تنظيمية أو غيرها.

أ١٧. عند القيام بتوثيق أعمال المراجعة، قد يجد مراجع المنشأة الأصغر أنه من المفيد والأكفأ تسجيل مختلف جوانب المراجعة معاً في مستند واحد، مع إضافة إشارات مرجعية لأوراق العمل الداعمة، عند الاقتضاء. ومن أمثلة الأمور التي قد يتم توثيقها معاً عند مراجعة منشأة أصغر، فهم المنشأة ورقابتها الداخلية، والاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، والأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠)،[٩] والمخاطر المقيمة، والأمور المهمة التي تمت ملاحظتها أثناء المراجعة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

الخروج عن متطلب ذي صلة (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٨. تهدف متطلبات معايير المراجعة إلى تمكين المراجع من تحقيق الأهداف المحددة في معايير المراجعة، ومن ثمّ تحقيق الأهداف العامة للمراجع. وبناءً على ذلك، ففي غير الظروف الاستثنائية، تدعو معايير المراجعة إلى الالتزام بكل متطلب ذي صلة في ظل ظروف المراجعة.

أ١٩. ينطبق متطلب التوثيق فقط على المتطلبات ذات الصلة في ظل الظروف القائمة. ولا يكون المتطلب ذا صلة[١٠] فقط في الحالتين الآتيتين:

(أ) إذا لم يكن المعيار بأكمله ذا صلة (على سبيل المثال، إذا لم تكن لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، فلن يكون لأي مما ورد في معيار المراجعة (٦١٠)[١١] صلة بالمنشأة)؛ أو

(ب) إذا كان المتطلب مشروطاً والشرط غير موجود (على سبيل المثال، متطلب تعديل رأي المراجع عند العجز عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ولكن مثل هذا العجز غير قائم).

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٣)

أ٢٠. من أمثلة الظروف الاستثنائية الحقائق التي تصبح معروفة للمراجع بعد تاريخ تقرير المراجع، رغم أنها كانت موجودة في ذلك التاريخ، والتي لو كانت معروفة في ذلك التاريخ لأدت إلى تعديل القوائم المالية أو قيام المراجع بتعديل الرأي في تقريره.[١٢] ويتم فحص ما يترتب

---

[٩] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

[١٠] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢٢

[١١] معيار المراجعة (٦١٠) "الاستعانة بعمل المراجعين الداخليين"، الفقرة ٢

[١٢] معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ١٤

على ذلك من تغييرات في توثيق أعمال المراجعة وفقاً لمسؤوليات الفحص المنصوص عليها في معيار المراجعة (٢٢٠)،[١٣] مع تحمل الشريك المسؤول عن الارتباط المسؤولية النهائية عن التغييرات.

جمع ملف المراجعة النهائي (راجع: الفقرات ١٤-١٦)

أ٢١. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل استكمال جمع ملفات المراجعة في الوقت المناسب.[١٤] والحدّ الزمني المناسب الذي يلزم فيه استكمال جمع ملف المراجعة النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير المراجع.[١٥]

أ٢٢. يعد جمع ملف المراجعة النهائي بعد تاريخ تقرير المراجع عملية إدارية لا تشتمل على أداء إجراءات مراجعة دقيقة، أو استخلاص استنتاجات جديدة، ولكن يمكن أن تطرأ تغييرات على توثيق أعمال المراجعة أثناء عملية الجمع النهائية إذا كانت هذه التغييرات إدارية بطبيعتها. ومن أمثلة هذه التغييرات ما يلي:

- حذف أو إلغاء وثائق تم استبدالها بأخرى.
- ترتيب وتجميع أوراق العمل ووضع الإشارات المرجعية إليها.
- التوقيع على استيفاء قوائم التحقق الخاصة بعملية جمع الملف.
- توثيق أدلة المراجعة التي حصل عليها المراجع، والتي تمت مناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق الارتباط قبل تاريخ تقرير المراجع.

أ٢٣. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط.[١٦] ولا تقل مدة الاحتفاظ لارتباطات المراجعة عادةً عن خمس سنوات من تاريخ تقرير المراجع، أو من تاريخ تقرير مراجع المجموعة، إذا كان متأخراً.[١٧]، *

أ٢٤. من أمثلة الظروف التي قد يجد فيها المراجع ضرورة لتعديل التوثيق الموجود لأعمال المراجعة، أو إضافة توثيق جديد لأعمال المراجعة، بعد الانتهاء من عملية جمع ملف المراجعة النهائي، هو الحاجة إلى توضيح التوثيق الموجود لأعمال المراجعة بسبب ملاحظات تم استلامها خلال متابعة عمليات التقصي التي قامت بها أطراف داخلية أو خارجية.

---

١٣ معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرة ١٦

١٤ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤٥

١٥ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة أ٥٤

١٦ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤٧

١٧ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة أ٦١

* تنص المادة الثانية عشرة من نظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية، على أنه يجب على المحاسب القانوني - في جميع الأحوال - الاحتفاظ بالأوراق المقدمة من العملاء وأوراق عمل المراجعة ونسخ من الحسابات الختامية وذلك لمدة لا تقل عن عشر سنوات من تاريخ إصدار تقريره عن كل سنة مالية تتم مراجعتها.

الملحق

(راجع: الفقرة ١)

المتطلبات الخاصة بتوثيق أعمال المراجعة والواردة في معايير المراجعة الأخرى

يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتحتوي على متطلبات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٢١٠) *"الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"*، الفقرات ١٠-١٢
- معيار المراجعة (٢٢٠) *"رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"*، الفقرتان ٢٤ و٢٥
- معيار المراجعة (٢٤٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"*، الفقرات ٤٥-٤٨
- معيار المراجعة (٢٥٠) (المُعدَّل) *"مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"*، الفقرة ٣٠
- معيار المراجعة (٢٦٠) *"الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"*، الفقرة ٢٣
- معيار المراجعة (٣٠٠) *"التخطيط لمراجعة القوائم المالية"*، الفقرة ١٢
- معيار المراجعة (٣١٥) *"تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*، الفقرة ٣٢
- معيار المراجعة (٣٢٠) *"الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"*، الفقرة ١٤
- معيار المراجعة (٣٣٠)، *"استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"*، الفقرات ٢٨-٣٠
- معيار المراجعة (٤٥٠) *"تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"*، الفقرة ١٥
- معيار المراجعة (٥٤٠) *"مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"*، الفقرة ٢٣
- معيار المراجعة (٥٥٠) *"الأطراف ذات العلاقة"*، الفقرة ٢٨
- معيار المراجعة (٦٠٠) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"*، الفقرة ٥٠.
- معيار المراجعة (٦١٠) *"استخدام عمل المراجعين الداخليين"*، الفقرتان ٣٦ و٣٧.
- معيار المراجعة (٧٢٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"*، الفقرة ٢٥

المعيار الدولي للمراجعة (٢٤٠): مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٤٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٤٠)

مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٤٠) "*مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية*" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية. ويستفيض على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥)[١] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٢] فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

خصائص الغش

٢. قد تنشأ التحريفات في القوائم المالية إمّا بسبب غش أو خطأ. والعامل الذي يفرّق بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي نتج عنه التحريف في القوائم المالية متعمداً أو غير متعمد.

٣. رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع، فإن الغش الذي يهتم به المراجع لأغراض معايير المراجعة هو ذلك الذي يترتب عليه تحريف جوهري في القوائم المالية. ويوجد نوعان من التحريفات المتعمدة ذا صلة بالمراجع؛ التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مغشوش، والتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول. ورغم أن المراجع قد يشك، أو في حالات نادرة قد يحدد حدوث غش، إلا أنه لا يفصل بشكل قانوني فيما إذا كان الغش قد حدث بالفعل. (راجع: الفقرات أ١–أ٧)

المسؤولية عن منع الغش واكتشافه

٤. تقع المسؤولية الأساسية عن منع الغش واكتشاف حدوثه على عاتق كلٍ من المكلفين بحوكمة المنشأة والإدارة. ومن المهم أن تقوم الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بالتشديد على منع الغش، لتقليل فرص وقوعه وردع مرتكبيه، بما يؤدي إلى إيجاد قناعة لدى الأفراد بعدم ارتكاب الغش بسبب احتمال اكتشافه والتعرض للعقاب. وينطوي ذلك على التزام بخلق ثقافة قوامها الأمانة والسلوك الأخلاقي، وهو ما يمكن تعزيزه عن طريق الإشراف الفعال من جانب المكلفين بالحوكمة. ويشتمل إشراف المكلفين بالحوكمة على النظر في إمكانية تجاوز أدوات الرقابة أو التأثير بأي شكل آخر غير مناسب في آلية التقرير المالي، مثل الجهود التي تبذلها الإدارة من أجل إدارة الأرباح للتأثير على تصورات المحللين بشأن أداء المنشأة وربحيتها.

مسؤوليات المراجع

٥. يُعَد المراجع الذي يقوم بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة مسؤولاً عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ. وبسبب القيود الملازمة لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة.[٣]

٦. كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)،[٤] فإن الآثار المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة تكون كبيرة بشكل خاص في حالة التحريف الناتج عن غش. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من خطر عدم اكتشاف التحريف الناتج عن خطأ. ويرجع ذلك إلى أن الغش قد ينطوي على مخططات متقدمة ومنظمة بعناية لإخفائه مثل التزوير، أو تعمد عدم تسجيل معاملات، أو تعمد تقديم إفادات مضللة إلى المراجع. وقد يكون اكتشاف مثل محاولات الإخفاء تلك أكثر صعوبة عندما تقترن بالتواطؤ. فالتواطؤ قد يجعل المراجع يعتقد بأن أدلة المراجعة مقنعة عندما تكون في حقيقة الأمر غير صحيحة. وتعتمد قدرة المراجع على اكتشاف الغش على عوامل معينة مثل براعة مرتكب الغش، وتكرار التلاعب ومداه، ودرجة التواطؤ، والحجم النسبي لكل مبلغ من المبالغ المتلاعب فيها، والمستويات الإدارية التي يشغلها الأفراد المتورطين في الغش. وفي حين أن المراجع قد يكون قادراً على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الغش، إلا أنه يصعب عليه تحديد ما إذا كانت التحريفات في المجالات التي تعتمد على الحُكم المهني، مثل التقديرات المحاسبية، قد حدثت بسبب غش أو خطأ.

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

[٢] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

[٣] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان أ٥٣ وأ٥٤

[٤] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٥٣

٧. وعلاوةً على ذلك، فإن خطر عدم اكتشاف المراجع لتحريف جوهري ناتج عن غش الإدارة أكبر من خطر عدم اكتشاف المراجع لتحريف جوهري ناتج عن غش الموظفين، لأن الإدارة عادةً ما تكون في موضع يمكنها من التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر في السجلات المحاسبية أو من عرض معلومات مالية مغشوشة أو تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات الغش المشابهة من قبل الموظفين الآخرين.

٨. عند الحصول على تأكيد معقول، يكون المراجع مسؤولاً عن الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، آخذاً في الحسبان احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، ومدركاً لحقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في اكتشاف الغش. وتهدف المتطلبات الواردة في هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، وفي تصميم إجراءات لاكتشاف مثل هذا التحريف.

٩. قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وفيما يتعلق بالغش، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن تلك المذكورة في هذا المعيار وفي معايير المراجعة الأخرى، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك: (راجع: الفقرة أ٦)

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتقييم مدى مناسبة استجابتهم لعدم الالتزام، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛

(ب) إبلاغ المراجعين الآخرين بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (على سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية لإحدى المجموعات)؛

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المراجع، وفقاً لهذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال).

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١١. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) تحديد مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية بسبب الغش وتقييمها؛

(ب) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش، من خلال تصميم استجابات مناسبة وتنفيذها؛

(ج) الاستجابة بشكل مناسب للغش أو الغش المشتبه فيه المكتشف أثناء المراجعة.

التعريفات

١٢. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) الغش: تصرف متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من بين الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على استخدام التضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.

(ب) عوامل خطر الغش: أحداث أو ظروف تشير إلى وجود دافع أو ضغط لارتكاب الغش أو تهيئ الفرصة لارتكابه.

المتطلبات

نزعة الشك المهني

١٣. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠)،[٥] يجب على المراجع أن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، مدركاً لاحتمال أنه قد يوجد تحريف جوهري بسبب الغش، بغض النظر عن خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرتين أ٨، أ٩)

١٤. ما لم يكن لدى المراجع سبب يدعوه للاعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يقبل السجلات والوثائق على أنها صحيحة. ولكن إذا تبيّنت حالات أثناء المراجعة جعلت المراجع يعتقد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثوقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمراجع، فيجب على المراجع إجراء المزيد من التحري. (راجع: الفقرة أ١٠)

١٥. يجب على المراجع أن يتحرى عن أوجه عدم الاتساق، عندما تكون الإجابات على الاستفسارات المطروحة من المراجع على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة غير متسقة.

المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط

١٦. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) إجراء مناقشات بين أعضاء فريق الارتباط وقيام الشريك المسؤول عن الارتباط بتحديد الأمور التي يجب إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لم يشاركوا في المناقشات.[٦] ويجب أن تركز هذه المناقشات بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك كيفية حدوث الغش. ويجب أن تتم هذه المناقشات دون مراعاة لمعتقدات أعضاء فريق الارتباط بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتصفون بالأمانة والنزاهة. (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٧. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥)،[٧] يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرات ١٨-٢٥ للحصول على معلومات لاستخدامها في تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة

١٨. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عمّا يلي:

(أ) تقييم الإدارة لخطر أن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري بسبب الغش، بما في ذلك طبيعة ومدى وتكرار هذا التقدير؛ (راجع: الفقرتين أ١٣، أ١٤)

(ب) آلية الإدارة لتحديد مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها، بما في ذلك أي مخاطر معينة للغش تكون الإدارة قد قامت بتحديدها أو تم لفت انتباهها إليها، أو فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي من المحتمل أن تنطوي على خطر الغش؛ (راجع: الفقرة أ١٥)

(ج) تواصل الإدارة، إن وجد، مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بآلياتها لتحديد مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها؛

(د) تواصل الإدارة، إن وجد، مع الموظفين فيما يتعلق بوجهات نظرها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.

١٩. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة والموظفين الآخرين داخل المنشأة، عند الاقتضاء، لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. (راجع: الفقرات أ١٦-أ١٨)

---

٥ معيار المراجعة ٢٠٠، الفقرة ١٥

٦ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ١٠

٧ معيار المراجعة ٣١٥، الفقرات ٥-٢٤

٢٠. بالنسبة للمنشآت التي بها وظيفة للمراجعة الداخلية، يجب على المراجع الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة، وللحصول على رأيهم في مخاطر الغش. (راجع: الفقرة أ١٩)

المكلفون بالحوكمة

٢١. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة،[٨] يجب على المراجع التوصل إلى فهم لكيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة لعملية الإشراف على آليات الإدارة الخاصة بتحديد مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها، وفهم للرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة للتخفيف من تلك المخاطر. (راجع: الفقرات أ٢٠–أ٢٢)

٢٢. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، يجب على المراجع الاستفسار من المكلفين بالحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. وتتم هذه الاستفسارات، في جزء منها، لتأييد ردود الإدارة على الاستفسارات التي أُرسلت إليها.

العلاقات غير المألوفة أو غير المتوقعة المحددة

٢٣. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت العلاقات غير المألوفة أو غير المتوقعة التي تم تحديدها من خلال الإجراءات التحليلية، بما في ذلك تلك المرتبطة بحسابات الإيرادات، قد تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش.

المعلومات الأخرى

٢٤. يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي حصل عليها تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرة أ٢٣)

تقويم عوامل خطر الغش

٢٥. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي تم تنفيذها وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش. ورغم أن عوامل خطر الغش قد لا تعني بالضرورة وجود غش، إلا أنها توجد غالباً في الظروف التي شهدت حدوث غش، ولذلك فإنها قد تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرات أ٢٤–أ٢٨)

تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها

٢٦. وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)، يجب على المراجع تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.[٩]

٢٧. عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، يجب على المراجع، بناءً على افتراض وجود مخاطر غش في إثبات الإيرادات، تقويم أنواع الإيرادات أو معاملات الإيرادات أو الإقرارات التي تنشأ عنها مثل هذه المخاطر. وتحدد الفقرة ٤٨ التوثيق المطلوب عندما يخلص المراجع إلى عدم انطباق هذا الافتراض في ظروف ارتباط المراجعة، وبالتالي عدم تحديده لإثبات الإيرادات كأحد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرات أ٢٩–أ٣١)

٢٨. يجب على المراجع أن يتعامل مع المخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة، وبناءً عليه، وطالما أنه لم يقم بذلك بالفعل، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات العلاقة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة بهذه المخاطر. (راجع: الفقرتين أ٣٢، أ٣٣)

---

[٨] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

[٩] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٢٥

الاستجابات للمخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش

الاستجابات العامة

٢٩. وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، يجب على المراجع تحديد الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى القوائم المالية.[١٠] (راجع: الفقرة أ٣٤)

٣٠. عند تحديد الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى القوائم المالية، يجب على المراجع:

(أ) تحديد العاملين والإشراف عليهم، مع الأخذ في الحسبان معرفة ومهارات وقدرات الأفراد الذين ستُوكل إليهم مسؤوليات مهمة في الارتباط، وتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي ينطوي عليها الارتباط؛ (راجع: الفقرتين أ٣٥، أ٣٦)

(ب) تقويم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المنشأة، وخصوصاً تلك المتعلقة بالمقاييس غير الموضوعية والمعاملات المعقدة، قد يكون مؤشراً على وجود تقرير مالي مغشوش بسبب جهود الإدارة الرامية إلى إدارة الأرباح؛

(ج) تضمين عنصر المفاجأة في اختياره لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة. (راجع: الفقرة أ٣٧)

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات

٣١. وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها للمخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات.[١١] (راجع: الفقرة أ٣٨–أ٤١)

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة

٣٢. تحظى الإدارة بوضع فريد يمكِّنها من ارتكاب الغش بسبب قدرتها على التلاعب في السجلات المحاسبية وإعداد قوائم مالية مغشوشة عن طريق تجاوز أدوات الرقابة التي تبدو وكأنها تعمل بفاعلية، وهي على خلاف ذلك. وعلى الرغم من اختلاف مستوى خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة من منشأة لأخرى، فإن هذه المخاطر موجودة في جميع المنشآت. وبسبب عدم القدرة على توقع الطريقة التي يمكن أن يحدث بها مثل هذا التجاوز، فإن ذلك يعد خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش، ومن ثم يُعد خطراً مهماً.

٣٣. بغض النظر عن تقييم المراجع لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لتحقيق ما يلي:

(أ) اختبار مدى مناسبة قيود اليومية المسجّلة في دفتر الأستاذ العام، والتعديلات الأخرى التي تمت عند إعداد القوائم المالية. وعند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لمثل هذه الاختبارات يجب على المراجع القيام بما يلي:

(١) الاستفسار من الأفراد المشاركين في آلية التقرير المالي عن الأنشطة غير المناسبة أو غير المألوفة فيما يتعلق بمعالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى؛

(٢) اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في نهاية فترة التقرير؛

(٣) النظر في مدى الحاجة إلى اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طوال الفترة. (راجع: الفقرات أ٤٢–أ٤٥)

(ب) فحص التقديرات المحاسبية للتحقق مما إذا كانت تحتوي على تحيزات، وتقويم ما إذا كانت الظروف التي أدت إلى وجود التحيز، إن وجد، تمثل خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش. وعند إجراء هذا الفحص، يجب على المراجع:

(١) تقويم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند القيام بالتقديرات المحاسبية المُضمَّنة في القوائم المالية، حتى ولو كانت في مفردها معقولة، تشير إلى تحيز محتمل من جانب إدارة المنشأة يمكن أن يمثل خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش. وفي هذه الحالة، يجب على المراجع أن يُعيد تقويم التقديرات المحاسبية ككل؛

---

[١٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٥

[١١] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٦

(٢) إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المهمة الظاهرة في القوائم المالية للسنة السابقة. (راجع: الفقرات أ٤٦–أ٤٨)

(ج) بالنسبة للمعاملات المهمة التي تتم خارج المسار الطبيعي لعمل المنشأة، أو التي تبدو غير مألوفة في ضوء فهم المراجع للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان المبرر التجاري لهذه المعاملات (أو عدم وجود مثل هذا المبرر) يشير إلى إمكانية الدخول فيها كوسيلة لإعداد تقرير مالي مغشوش أو لإخفاء اختلاس الأصول. (راجع: الفقرة أ٤٩)

٣٤. لتحقيق الاستجابة للمخاطر المحددة فيما يتعلق بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراجع تحديد ما إذا كان بحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك المشار إليها أعلاه (أي عندما تكون هناك مخاطر إضافية معينة لتجاوزات الإدارة لا تغطيها الإجراءات المنفذة لاستيفاء المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة ٣٣).

تقويم أدلة المراجعة (راجع: الفقرة أ٥٠)

٣٥. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية المُنفّذة قرب نهاية المراجعة، عند تكوين استنتاج عام بشأن ما إذا كانت القوائم المالية متّسقة مع فهم المراجع للمنشأة، تشير إلى وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش لم يتم الانتباه له من قبل. (راجع: الفقرة أ٥١)

٣٦. عندما يحدد المراجع تحريفاً، يجب عليه تقويم ما إذا كان ذلك التحريف يُعدّ مؤشراً على وجود غش. وفي حالة وجود مثل هذا المؤشر، فيجب على المراجع تقويم الآثار المترتبة على هذا التحريف بالنسبة لجوانب المراجعة الأخرى، وبخاصة مدى إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة، مع إدراك أن حالة الغش من غير المرجح أن تكون حدثاً منعزلاً. (راجع: الفقرة أ٥٢)

٣٧. إذا حدد المراجع تحريفاً، سواءً كان جوهرياً أو غير جوهري، وكان لديه من الأسباب ما يدعوه للاعتقاد بأن هذا التحريف نتيجة لغش، أو يمكن أن يكون نتيجة لغش، وأن الإدارة (وتحديداً الإدارة العليا) متورطة في هذا التحريف، فيجب عليه إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وأثر هذا التقدير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها. ويجب على المراجع أيضاً أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الظروف أو الحالات تشير إلى احتمالية وجود تواطؤ بين الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها سابقاً. (راجع: الفقرة أ٥٣)

٣٨. إذا تأكد المراجع من أن القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري نتيجة لغش، أو كان غير قادر على استنتاج ذلك، فيجب عليه تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة. (راجع: الفقرة أ٥٤)

عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط

٣٩. إذا واجه المراجع ظروفاً استثنائية، نتيجةً لتحريف ناتج عن غش أو غش مشتبه فيه، مما يثير الشكوك حول قدرته على الاستمرار في تنفيذ المراجعة، فيجب عليه:

(أ) تحديد المسؤوليات المهنية والنظامية المنطبقة في ظل هذه الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يُلزم المراجع بتقديم تقرير بذلك إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو في بعض الحالات، إلى السلطات التنظيمية؛

(ب) النظر في مناسبة انسحابه من الارتباط، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛

(ج) في حالة انسحابه:

(١) مناقشة الانسحاب من الارتباط والأسباب التي دعته للانسحاب مع المستوى الإداري المناسب ومع المكلفين بالحوكمة؛

(٢) تحديد ما إذا كان هناك متطلب مهني أو نظامي يتطلب تقديم تقرير إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية، حول انسحاب المراجع من الارتباط وأسباب ذلك. (راجع: الفقرات أ٥٥–أ٥٨)

الإفادات المكتوبة

٤٠. يجب على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم:

(أ) يقرون بمسؤوليتهم عن تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه؛

(ب) أفصحوا للمراجع عن نتائج تقييم الإدارة لخطر أن تكون القوائم المالية مُحرفّة تحريفاً جوهرياً نتيجة للغش؛

(ج) أفصحوا للمراجع عن علمهم بحدوث غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على المنشأة ومتورط فيه:

(١) الإدارة؛ أو

(٢) الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو

(٣) أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على القوائم المالية؛

(د) أفصحوا للمراجع عن علمهم بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على القوائم المالية للمنشأة. (راجع: الفقرتين أ٥٩، أ٦٠)

البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة

٤١. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإن المراجع إذا حدد وجود غش، أو حصل على معلومات تشير إلى احتمال وجود غش، فيجب عليه إبلاغ هذه الأمور في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب، بهدف إبلاغ من يتحملون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشاف حدوثه بالأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين أ٦١، أ٦٢)

٤٢. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وتوصل المراجع إلى وجود، أو اشتبه في وجود غش متورط فيه:

(أ) الإدارة؛ أو

(ب) الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو

(ج) أشخاص آخرون، عندما يؤدي الغش إلى تحريف جوهري في القوائم المالية،

فيجب على المراجع إبلاغ هذه الأمور للمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. وفي حالة اشتباه المراجع في حدوث غش تورطت فيه الإدارة، فيجب عليه أن يبلغ هذه الشكوك للمكلفين بالحوكمة وأن يناقش معهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لاستكمال المراجعة. ويلزم تقديم هذه البلاغات للمكلفين بالحوكمة ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح (راجع: الفقرات أ٦١، أ٦٣-أ٦٥)

٤٣. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع أن يُبلّغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور أخرى ترتبط بالغش، وتُعد، بحسب حكم المراجع، ذات صلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين أ٦١، أ٦٦)

التقرير عن الغش لسلطة معنية خارج المنشأة

٤٤. في حالة قيام المراجع بتحديد حدوث غش أو اشتباهه في حدوثه، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة: (راجع: الفقرات أ٦٧-أ٦٩)

(أ) تتطلب منه أن يقوم بالتقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، أن يقوم بالتقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

التوثيق

٤٥. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة،[١٢] فيما يتعلق بفهم المراجع للمنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الجوهري وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥)،[١٣] ما يلي:

(أ) القرارات المهمة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، فيما يتعلق بقابلية تعرّض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش؛

(ب) المخاطر المحددة والمُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.

٤٦. يجب على المراجع أن يُضمِّن ما يلي في توثيقه لأعمال المراجعة فيما يتعلق باستجاباته لمخاطر التحريف الجوهري المُقيّمة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠):[١٤]

(أ) الاستجابات العامة للمخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، وعلاقة تلك الإجراءات بالمخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات؛

(ب) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك تلك الإجراءات المصممة لمواجهة خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

٤٧. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة البلاغات المتعلقة بالغش التي تم إرسالها إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة والسلطات التنظيمية وغيرهم.

٤٨. إذا خلص المراجع إلى أن الافتراض المسبق بوجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش يتعلق بإثبات الإيرادات لا ينطبق في ظل ظروف الارتباط، فيجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة أسباب ذلك الاستنتاج.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

خصائص الغش (راجع: الفقرة ٣)

أ١. ينطوي الغش، سواءً كان تقريراً مالياً مغشوشاً أو اختلاساً لأصول، على دوافع أو ضغوط لارتكابه، وفرص متصورة لارتكابه، وبعض التبرير المنطقي لفعل ذلك. فعلى سبيل المثال:

- قد تتولد الدوافع أو الضغوط لإعداد تقرير مالي مغشوش عندما تكون الإدارة واقعة تحت ضغط، من مصادر خارج المنشأة أو داخلها، لتحقيق التوقعات (التي قد تكون غير واقعية) بشأن مستهدف الأرباح أو النتائج المالية، خاصةً إذا كانت التبعات المترتبة على فشل الإدارة في تحقيق الأهداف المالية كبيرة. وبالمثل، قد يتولد لدى الأفراد الدافع لاختلاس الأصول، على سبيل المثال، بسبب عيشهم في مستوى يتجاوز إمكانياتهم.
- تظهر الفرص المتصورة لارتكاب غش عندما يعتقد الفرد أن بإمكانه تجاوز الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، بسبب وجود الفرد في موضع ثقة أو علمه بأوجه قصور معينة في الرقابة الداخلية.
- قد يتمكن الأفراد من إيجاد مبرر منطقي لارتكاب فعل ينطوي على غش. فبعض الأفراد يكون لديهم موقف سلوكي أو شخصية أو مجموعة من القيم الأخلاقية التي تسمح لهم بارتكاب فعل غير أمين بشكل متعمد وعن علم. ومع ذلك، فإن بعض الأشخاص الشرفاء قد يرتكبون حالات غش في بيئة تفرض عليهم ضغوطاً كبيرة لارتكابها.

[١٢] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة أ٦

[١٣] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٣٢

[١٤] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٨

أ٢. ينطوي التقرير المالي المغشوش على تحريفات متعمدة، بما في ذلك إغفال ذكر مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية لتضليل مستخدميها. وقد يكون السبب في ذلك محاولات الإدارة لإدارة الأرباح بغرض تضليل مستخدمي القوائم المالية من خلال التأثير على وجهة نظرهم بشأن أداء المنشأة وربحيتها. وقد تبدأ إدارة الأرباح بتصرفات بسيطة أو بتعديل غير مناسب لافتراضات الإدارة أو تغييرات في اجتهاداتها. وقد تزيد هذه التصرفات بسبب الضغوط والدوافع إلى الحد الذي يؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغشوش. ويمكن أن يحدث مثل هذا الموقف عندما تتسبب الضغوط لتلبية التوقعات السوقية أو الرغبة في تعظيم المكافآت المبنية على الأداء في قيام الإدارة باتخاذ مواقف متعمدة تؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغشوش عن طريق التحريف الجوهري في القوائم المالية. وفي بعض المنشآت، قد يتوفر لدى الإدارة الدافع لتقليل الأرباح بشكل جوهري رغبة في تخفيض الضريبة، أو تضخيم الأرباح رغبة في الحصول على تمويل بنكي.

أ٣. ينتج التقرير المالي المغشوش عن طريق ما يلي:

- التلاعب، أو طمس الحقائق (بما في ذلك التزوير)، أو التغيير في السجلات المحاسبية أو الوثائق الداعمة التي أُعدت على أساسها القوائم المالية.
- إساءة عرض القوائم المالية، أو الإغفال المتعمد لأحداث أو معاملات أو معلومات مهمة أخرى من القوائم المالية.
- سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية فيما يتعلق بالمبالغ أو التصنيف أو طريقة العرض أو الإفصاح.

أ٤. غالباً ما ينطوي التقرير المالي المغشوش على تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة التي قد تبدو في حالات أخرى أنها تعمل بفاعلية. ومن الممكن أن ترتكب الإدارة الغش من خلال تجاوزها لأدوات الرقابة بشكل متعمد باستخدام أساليب مختلفة مثل ما يلي:

- تسجيل قيود يومية وهمية، وبخاصة في نهاية الفترة المحاسبية، للتلاعب في النتائج التشغيلية أو تحقيق أهداف أخرى.
- تعديل الافتراضات وتغيير الاجتهادات المستخدمة في تقدير أرصدة الحسابات بشكل غير مقبول.
- حذف الأحداث والمعاملات التي حدثت خلال فترة التقرير من القوائم المالية، أو تقديم أو تأجيل إثباتها.
- حذف أو حجب أو تحريف الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو الإفصاحات التي تُعد ضرورية لتحقيق العرض العادل.
- إخفاء حقائق قد تؤثر على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.
- التورط في معاملات معقدة يتم هيكلتها بغرض إساءة عرض المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
- تغيير السجلات والشروط ذات العلاقة بالمعاملات المهمة وغير المألوفة.

أ٥. يشمل اختلاس الأصول سرقة أصول المنشأة، وغالباً ما يرتكبه الموظفون بمبالغ صغيرة نسبياً وغير جوهرية. ومع ذلك، فقد تتورط فيه أيضاً الإدارة التي تكون عادةً أكثر قدرة على تمويه أو إخفاء الاختلاس بطرق يصعب اكتشافها. ويمكن أن يتم اختلاس الأصول بطرق مختلفة، من بينها:

- اختلاس المقبوضات (على سبيل المثال، اختلاس المتحصلات من الحسابات مستحقة التحصيل أو تحويل المقبوضات من حسابات تم إعدامها إلى حسابات بنكيه خاصة).
- سرقة أصول مادية أو ملكية فكرية (على سبيل المثال، سرقة المخزون للاستعمال الشخصي أو لبيعه، أو سرقة الخردة لإعادة بيعها، أو التواطؤ مع منافس بالإفصاح له عن بيانات تقنية مقابل دفع أموال).
- التسبب في قيام المنشأة بدفع ثمن سلع وخدمات دون استلامها (على سبيل المثال، المدفوعات لموردين وهميين، والرشاوي التي يدفعها الموردون لمندوبي مشتريات الشركة مقابل تضخيم الأسعار، والمدفوعات لموظفين وهميين).
- استخدام أصول المنشأة لأغراض شخصية (على سبيل المثال، استخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي أو قرض لطرف ذي علاقة).

ويكون اختلاس الأصول مقترناً في الغالب بسجلات أو مستندات غير حقيقية أو مضللة بهدف إخفاء حقيقة أن الأصول مفقودة أو تم رهنها بدون تفويض مناسب.

المسؤولية عن منع الغش واكتشافه

مسؤوليات المراجع (راجع: الفقرة ٩)

أ٦. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة أن يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات إضافية واتخاذ المزيد من التصرفات. فعلى سبيل المثال، تتطلب قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين أن يقوم المراجع باتخاذ خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ تصرفات إضافية. وقد يكون من بين هذه الخطوات الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى المراجعين الآخرين داخل المجموعة، بما في ذلك إلى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، أو المراجعين المختصين أو المراجعين الآخرين الذين ينفذون أعمالاً في مكونات المجموعة لأغراض أخرى بخلاف مراجعة القوائم المالية للمجموعة.[١٥]

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧. قد تتحدد مسؤوليات المراجع في القطاع العام فيما يتعلق بالغش بموجب الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى المنطبقة على منشآت القطاع العام، أو قد يتم تغطيتها بشكل منفصل في التكليف الرسمي الصادر للمراجع. وتبعاً لذلك، قد لا تقتصر مسؤوليات المراجع في القطاع العام على النظر في مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، بل قد تشمل أيضاً مسؤولية أكبر للنظر في مخاطر الغش.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرات ١٣–١٥)

أ٨. يتطلب الحفاظ على نزعة الشك المهني التشكيك الدائم فيما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها توحي بوجود تحريف جوهري بسبب الغش. ويشمل ذلك النظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وأدوات الرقابة على إعدادها وصونها، عند الاقتضاء. وبسبب خصائص الغش، فإن نزعة الشك المهني للمراجع تُعد ذات أهمية خاصة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

أ٩. رغم أنه لا يُتوقع من المراجع أن يتجاهل خبرته السابقة بخصوص أمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، إلا أن ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني تكون ذات أهمية كبيرة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش نظراً لأنه قد يوجد تغير في الظروف.

أ١٠. نادراً ما يستلزم تنفيذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة التحقق من صحة المستندات، كما إن المراجع غير مدرب ليكون، ومن غير المتوقع أن يكون، خبيراً في التحقق من صحة المستندات.[١٦] ولكن إذا تبيّنت للمراجع حالات أثناء المراجعة دعته إلى الاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثوقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمراجع، فقد يكون من بين الإجراءات التي من الممكن اتخاذها لإجراء المزيد من التحري ما يلي:

- المصادقة المباشرة من طرف ثالث.
- الاستعانة بعمل خبير لتقييم موثوقية المستند.

---

[١٥] انظر، على سبيل المثال، البندين ٢٢٥-٢١ و ٢٢٥-٢٢ من قواعد أخلاقيات المهنة.

[١٦] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٤٩

المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٦)

أ١١. إن مناقشة قابلية تعرّض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش مع فريق الارتباط:

- تمنح أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة الفرصة لعرض وجهة نظرهم بخصوص كيفية تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش ومواضع مثل هذه التحريفات.
- تمكّن المراجع من النظر في الاستجابة المناسبة لمواجهة تلك القابلية، وتحديد أي من أعضاء فريق الارتباط سيتولى القيام بإجراءات مراجعة معينة.
- تسمح للمراجع بتحديد كيفية مشاركة نتائج إجراءات المراجعة بين فريق الارتباط، وكيفية التعامل مع أي مزاعم ترد للمراجع بشأن حدوث غش.

أ١٢. قد تتضمن المناقشة أموراً مثل:

- تبادل الأفكار بين أعضاء فريق الارتباط حول الكيفية التي يعتقدون أن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة (بما في ذلك كل قائمة وإفصاح) قد تكون معرضة بها للتحريف الجوهري بسبب الغش ومواضع مثل هذه التحريفات، وكيف يمكن للإدارة إعداد تقرير مالي مغشوش وإخفاء هذا الغش، وكيف يمكن اختلاس أصول المنشأة.
- النظر في الظروف التي قد تشير إلى إدارة الأرباح والممارسات التي ربما تكون الإدارة قد لجأت إليها لإدارة الأرباح والتي أدت إلى إنتاج تقرير مالي مغشوش.
- النظر في خطر قيام الإدارة بمحاولة عرض الإفصاحات بطريقة قد تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها (على سبيل المثال، عن طريق إدراج الكثير من المعلومات غير الجوهرية أو عن طريق استخدام لغة غير واضحة أو غامضة).
- النظر في العوامل الداخلية والخارجية المعروفة المؤثرة على المنشأة والتي قد تولد دافعاً أو ضغطاً على الإدارة أو على أشخاص آخرين لارتكاب الغش، وتوفر الفرصة لارتكاب الغش، وتشير إلى وجود ثقافة أو بيئة تمكن الإدارة أو الأشخاص الآخرين من تبرير ارتكابهم للغش.
- النظر في مشاركة الإدارة في الإشراف على الموظفين الذين لهم القدرة على الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للاختلاس.
- النظر في أي تغيرات غير مألوفة وغير مبررة، نمت إلى علم فريق الارتباط، في السلوك أو المستوى المعيشي للإدارة أو الموظفين.
- التأكيد على أهمية الحفاظ على الحالة الذهنية المناسبة طوال عملية المراجعة بشأن احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الغش.
- النظر في أنواع الظروف التي، إن وجدت، قد تشير إلى احتمال حدوث غش.
- النظر في كيفية إدخال عنصر المفاجأة في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.
- النظر في إجراءات المراجعة التي قد يتم اختيارها للاستجابة لقابلية تعرّض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، وما إذا كانت هناك أنواع معينة من تلك الإجراءات أكثر فاعلية من غيرها.
- النظر في أي مزاعم تنمو إلى علم المراجع بوجود غش.
- النظر في خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

الاستفسارات من الإدارة

تقييم الإدارة لخطر التحريف الجوهري بسبب الغش (راجع: الفقرة ١٨ (أ))

أ١٣. تتحمل الإدارة المسؤولية عن الرقابة الداخلية في المنشأة وعن إعداد القوائم المالية. وبناءً عليه، فإنه من المناسب للمراجع أن يستفسر من الإدارة عن تقييمها لخطر الغش وأدوات الرقابة المطبقة لمنعه واكتشافه. وقد تتباين طبيعة ومدى وتكرار تقييم الإدارة لمثل هذا الخطر وأدوات الرقابة من منشأة لأخرى. ففي بعض المنشآت، قد تقوم الإدارة بتقييمات تفصيلية على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة المستمرة. وفي البعض الآخر، قد يكون تقييم الإدارة أقل تنظيماً وأقل تكراراً. وتُعد طبيعة تقييم الإدارة، ومدى هذا التقييم وتكراره، ذا صلة بفهم المراجع لبيئة الرقابة في المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدم قيام الإدارة بتقييم خطر الغش مؤشراً في بعض الظروف على عدم الاهتمام الذي توليه الإدارة للرقابة الداخلية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ١٤. قد يكون تقييم الإدارة في بعض المنشآت، خاصةً المنشآت الأصغر، منصباً على المخاطر المرتبطة بغش الموظفين أو اختلاس الأصول.

آلية الإدارة لتحديد مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها (راجع: الفقرة ١٨ (ب))

أ١٥. في حالة امتلاك المنشأة لأكثر من موقع عمل، فقد تتضمن آليات الإدارة مستويات مختلفة لمتابعة المواقع التشغيلية، أو قطاعات الأعمال. وقد تقوم الإدارة أيضاً بتحديد مواقع تشغيلية أو قطاعات أعمال معينة من المحتمل أن يزيد فيها خطر حدوث الغش.

الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع: الفقرة ١٩)

أ١٦. قد توفر استفسارات المراجع من الإدارة معلومات مفيدة بخصوص مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية الناتج عن غش الموظفين. ومع ذلك، فإن مثل تلك الاستفسارات من غير المحتمل أن توفر معلومات ذات فائدة فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية الناتج عن غش الإدارة. ومن ثمّ، فإن الاستفسار من أفراد آخرين داخل المنشأة قد يوفر للأفراد الفرصة لإبلاغ المراجع بمعلومات قد لا يوجد سبيل آخر للإبلاغ بها.

أ١٧. ومن أمثلة الأفراد الآخرين داخل المنشأة الذين قد يوجه إليهم المراجع استفسارات عن وجود غش، أو الاشتباه في وجوده:

- العاملون في العمليات التشغيلية، غير المشاركين بشكل مباشر في آلية التقرير المالي.
- الموظفون في مختلف مستويات السلطة.
- الموظفون المشاركون في إنشاء أو معالجة أو تسجيل المعاملات المعقدة أو غير المألوفة ومن يشرفون عليهم أو يتولون متابعتهم.
- المستشار القانوني داخل المنشأة.
- المسؤول المختص بالسلوك الأخلاقي أو ما في حكمه.
- الشخص أو الأشخاص المكلفين بالتعامل مع المزاعم بحدوث غش.

أ١٨. تكون الإدارة في الغالب في أفضل وضع يتيح لها ارتكاب الغش. وبناءً عليه، فقد يرى المراجع ضرورة لتأييد ردود الإدارة على استفساراته بمعلومات أخرى، عند تقويم تلك الردود مع التحلي بنزعة الشك المهني.

الاستفسار من المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٢٠)

أ١٩. يحدد معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٦١٠) متطلبات ويقدمان إرشادات ذات صلة بمراجعة تلك المنشآت التي توجد بها وظيفة مراجعة داخلية.[١٧] وللوفاء بمتطلبات هذين المعيارين في سياق الغش، قد يستفسر المراجع عن أنشطة بعينها لهذه الوظيفة، تشمل على سبيل المثال:

- الإجراءات التي نفذها المراجعون الداخليون خلال العام، إن وجدت، لاكتشاف الغش.
- ما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرضٍ لأي نتائج ظهرت من تلك الإجراءات.

التوصل إلى فهم للدور الإشرافي الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٢٠. يشرف المكلفون بالحوكمة على أنظمة المنشأة الخاصة بمتابعة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بالأنظمة. وفي الكثير من الدول، تمتاز ممارسات حوكمة الشركات بتطورها، ويؤدي المكلفون بالحوكمة دوراً فعالاً في الإشراف على تقييم المنشأة لمخاطر الغش والرقابة الداخلية ذات الصلة. وحيث إن مسؤوليات المكلفين بالحوكمة وكذلك الإدارة قد تختلف من منشأة لأخرى ومن دولة لأخرى، فمن الأهمية بمكان أن يفهم المراجع مسؤوليات كل منهم حتى يتمكن من فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه الأفراد المعنيون.[١٨]

أ٢١. قد يوفر فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة الرؤية المطلوبة بشأن قابلية تعرّض المنشأة لغش من جانب الإدارة، ومدى كفاية الرقابة الداخلية على مخاطر الغش، وكفاءة الإدارة ونزاهتها. ويمكن للمراجع أن يتوصل إلى هذا الفهم بأكثر من طريقة، مثل حضور الاجتماعات التي تتم فيها مناقشات بهذا الخصوص، أو قراءة محاضر تلك الاجتماعات، أو الاستفسار من المكلفين بالحوكمة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٢٢. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة. وهذا هو الوضع في المنشآت الصغيرة، حيث يوجد مالك واحد يدير المنشأة ولا يوجد لأي شخص آخر دور في الحوكمة. وفي مثل هذه الحالات، لا يُتخذ عادةً أي تصرف من جانب المراجع، حيث لا يوجد إشراف مستقل عن الإدارة.

النظر في المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٢٣. بالإضافة إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من تطبيق الإجراءات التحليلية، قد تساعد المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها عن المنشأة وبيئتها في تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش. وقد توفر المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة معلومات تساعد في التعرف على تلك المخاطر. وبالإضافة إلى ذلك، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها من آليات قبول المراجع للعميل والحفاظ على العلاقة معه، والخبرة المكتسبة من أداء ارتباطات أخرى للمنشأة، على سبيل المثال ارتباطات فحص المعلومات المالية الأولية، قد تكون ملائمة في تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

تقويم عوامل خطر الغش (راجع: الفقرة ٢٥)

أ٢٤. قد يكون من الصعب اكتشاف الغش نظراً لأنه عادةً ما يتم إخفاؤه. ومع ذلك، فقد يستطيع المراجع تحديد أحداث أو حالات تشير إلى وجود دافع أو ضغط لارتكاب الغش أو تهيئ الفرصة لارتكابه (عوامل خطر الغش). فعلى سبيل المثال:

- الحاجة إلى تلبية توقعات أطراف ثالثة، من أجل الحصول على تمويل إضافي ببيع حقوق الملكية، قد يولّد ضغوطاً لارتكاب الغش؛
- منح مكافآت كبيرة إذا تم تحقيق أرباح غير واقعية قد يولّد حافزاً لارتكاب الغش؛
- بيئة الرقابة غير الفعالة قد تهيئ الفرصة لارتكاب الغش.

---

[١٧] معيار المراجعة (٣١٥) الفقرتين ٦(أ) و٢٣، ومعيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"

[١٨] يناقش معيار المراجعة (٢٦٠)، في الفقرات أ١- أ٨، مسألة الأشخاص الذين يتواصل معهم المراجع عندما يكون هيكل الحوكمة في المنشأة غير مُحدد بشكل جيد.

أ٢٥. ليس من السهولة ترتيب عوامل خطر الغش حسب أهميتها. فأهمية هذه العوامل تتباين فيما بينها تبايناً كبيراً. وبعض تلك العوامل يكون موجوداً داخل المنشآت، لكن الظروف الخاصة المحيطة بها لا تؤدي إلى خلق مخاطر التحريف الجوهري. وبناءً عليه، فإن تقرير وجود أي من تلك العوامل وما إذا كان سيتم أخذه في الحسبان عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري للقوائم المالية بسبب الغش يتطلب ممارسة الحكم المهني.

أ٢٦. يتضمن الملحق الأول أمثلة على عوامل خطر الغش المتعلقة بالتقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. وقد تم تصنيف هذه الأمثلة التوضيحية لعوامل الخطر على أساس الأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عند حدوث الغش، وهي:

- وجود دافع أو ضغط لارتكاب الغش؛
- وجود فرصة متصورة لارتكاب الغش؛
- القدرة على تبرير التصرف المنطوي على غش.

وقد لا تكون عوامل الخطر التي تُعد انعكاساً لموقف سلوكي يسمح بتبرير التصرف المنطوي على غش قابلة للملاحظة من قبل المراجع. ومع ذلك، قد يصبح المراجع على دراية بوجود مثل تلك المعلومات. وعلى الرغم من أن عوامل خطر الغش الموضحة في الملحق الأول تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف التي قد يواجهها المراجعون، إلا أنها ليست سوى أمثلة وقد توجد عوامل خطر أخرى.

أ٢٧. إن لحجم المنشأة ومدى تعقُّدها وخصائص الملكية فيها تأثيراً كبيراً على النظر في عوامل خطر الغش ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، في حالة المنشآت الكبيرة، قد توجد عوامل تحد عادةً من تصرفات الإدارة غير السليمة، مثل:

- الإشراف الفعّال الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة.
- وجود وظيفة مراجعة داخلية فعّالة.
- وجود قواعد سلوك مهني مكتوبة ومطبقة.

وعلاوة على ذلك، فإن عوامل خطر الغش التي تؤخذ في الحسبان على المستوى التشغيلي لقطاعات الأعمال قد توفر وجهات نظر مختلفة عند مقارنتها بتلك التي يتم التوصل إليها عند النظر في عوامل خطر الغش على مستوى المنشأة ككل.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٢٨. قد لا تنطبق معظم أو كل الاعتبارات المذكورة أعلاه في حالة المنشآت الصغيرة، أو قد تكون أقل صلة. فعلى سبيل المثال، قد لا يوجد بالمنشآت الأصغر قواعد مكتوبة للسلوك المهني، وبدلاً من ذلك، قد توجد بها ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال التواصل الشفهي والنموذج العملي الذي تقدمه الإدارة. إن هيمنة فرد واحد على الإدارة في المنشأة الصغيرة لا يعني أو يشير، في حد ذاته، إلى إخفاق الإدارة في الإبداء والإعلان عن الموقف السلوكي المناسب فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وآلية التقرير المالي. وفي بعض المنشآت، يمكن لضرورة الحصول على إذن الإدارة أن يعوض عن قصور أدوات الرقابة وأن يحد من خطر الغش من جانب الموظفين. ومع ذلك، فإن هيمنة فرد واحد على الإدارة قد يؤدي إلى قصور محتمل في الرقابة الداخلية حيث ستكون هناك فرصة تسمح للإدارة بتجاوز أدوات الرقابة.

تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها

مخاطر الغش في إثبات الإيرادات (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٢٩. ينتج التحريف الجوهري الذي بسبب التقرير المالي المغشوش من حيث إثبات الإيرادات، غالباً، من المبالغة في الإيرادات، على سبيل المثال من خلال الإثبات المبكر للإيرادات أو تسجيل إيرادات وهمية. وقد ينتج أيضاً من تخفيض الإيرادات، على سبيل المثال من خلال تأجيل إثبات الإيرادات بطريقة غير سليمة إلى فترة لاحقة.

أ٣٠. قد تكون مخاطر الغش في إثبات الإيرادات في بعض المنشآت أكبر منها في منشآت أخرى. فعلى سبيل المثال، قد توجد ضغوط على الإدارة أو دوافع لديها لإعداد تقرير مالي مغشوش من خلال إثبات الإيرادات على نحو غير سليم في حالة المنشآت المدرجة عندما يُقاس الأداء، على سبيل المثال، من حيث النمو في الإيرادات أو الأرباح للعام الحالي مقارنةً بالعام السابق. وبالمثل، وعلى سبيل المثال، قد

تزيد مخاطر الغش في إثبات الإيرادات في حالة المنشآت التي يتحقق فيها جزء كبير من الإيرادات من خلال المبيعات النقدية.

أ٣١. قد يكون الافتراض المسبق بوجود مخاطر للغش في إثبات الإيرادات افتراضاً مردوداً. فعلى سبيل المثال، قد يتوصل المراجع إلى عدم وجود خطر للتحريف الجوهري بسبب الغش فيما يتعلق بإثبات الإيرادات في حالة وجود نوع واحد من معاملات الإيراد البسيطة، مثل الإيراد الناتج عن وحدة تأجير عقارية واحدة.

تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، وفهم أدوات الرقابة ذات العلاقة لدى المنشأة (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٣٢. قد تقوم الإدارة باجتهادات بشأن طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي اختارت تطبيقها، وطبيعة ومدى المخاطر التي رأت افتراض وجودها.[١٩] وعند تحديد أدوات الرقابة التي يجب تطبيقها لمنع الغش واكتشاف حدوثه، فإن الإدارة تأخذ في الحسبان المخاطر المتعلقة باحتمال أن تكون القوائم المالية مُحرّفة بشكل جوهري نتيجة للغش. وفي هذا الإطار، قد تستنتج الإدارة أنه من غير الفعّال من حيث التكلفة تطبيق أداة رقابة معينة والإبقاء عليها فيما يتعلق بتخفيض مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

أ٣٣. ولهذا، فمن المهم للمراجع أن يفهم أدوات الرقابة التي قامت الإدارة بتصميمها وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه. وعند القيام بذلك، قد يعلم المراجع على سبيل المثال أن الإدارة قد اختارت عن قصد قبول المخاطر المرتبطة بعدم الفصل في الواجبات. وقد تكون المعلومات الناتجة من هذا الفهم مفيدة أيضاً في تحديد عوامل خطر الغش التي قد تؤثر على تقييم المراجع لمخاطر احتواء القوائم المالية على تحريف جوهري بسبب الغش.

الاستجابات للمخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش

الاستجابات العامة (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٣٤. يشتمل عادةً تحديد الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على النظر في كيف أن أداء المراجعة بوجه عام يمكن أن يعكس قدراً زائداً من ممارسة نزعة الشك المهني، على سبيل المثال، من خلال:

- زيادة الحساسية عند اختيار طبيعة ومدى الوثائق المطلوب التحقق منها للتثبت من المعاملات الجوهرية.
- الإدراك المتزايد لضرورة التأكد من صحة التفسيرات والإفادات المقدمة من الإدارة فيما يتعلق بالأمور الجوهرية.

كما تتضمن المزيد من الاعتبارات العامة بخلاف الإجراءات الخاصة المخطط لها؛ وتشمل هذه الاعتبارات الأمور المذكورة في الفقرة ٣٠، والتي سيتم تناولها في الفقرات أدناه.

تحديد العاملين والإشراف عليهم (راجع: الفقرة ٣٠(أ))

أ٣٥. قد يستجيب المراجع للمخاطر المحددة للتحريف الجوهري بسبب الغش، على سبيل المثال عن طريق تعيين أفراد إضافيين يتمتعون بمهارات ومعارف خاصة، مثل الخبراء في البحث الجنائي وتقنية المعلومات، أو عن طريق تعيين أفراد أكثر خبرة لأداء الارتباط.

أ٣٦. يعكس مدى الإشراف تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وكفاءات أعضاء فريق الارتباط القائمين بالعمل.

عنصر المفاجأة في اختيار إجراءات المراجعة (راجع: الفقرة ٣٠(ج))

أ٣٧. يُعدّ إدخال عنصر المفاجأة في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها من الأمور المهمة، إذ قد يكون الأفراد الذين من داخل المنشأة ولديهم معرفة بإجراءات المراجعة التي تتم عادةً في الارتباطات أكثر قدرة على إخفاء التقرير المالي المغشوش. ويمكن تحقيق ذلك، على سبيل المثال، عن طريق ما يلي:

- تطبيق الإجراءات الأساس على أرصدة حساب وإقرارات مختارة ما كان ليتم اختبارها في ظروف أخرى بسبب أهميتها النسبية أو خطرها.
- تعديل توقيت إجراءات المراجعة عما هو متوقع.

---

[١٩] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة أ٥٦

- استخدام طرق مختلفة لاختيار العينات.
- القيام بإجراءات المراجعة في مواقع مختلفة أو في مواقع لا يتم الإعلان عنها.

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٣١)

أ٣٨. قد تشتمل استجابات المراجع لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف جوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات على تغيير لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بالطرق الآتية:

- قد تحتاج طبيعة إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع إلى التغيير من أجل الحصول على أدلة مراجعة أفضل في إمكانية الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة أو للحصول على المزيد من المعلومات المؤيِّدة. وقد يؤثر هذا على كل من نوعية إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها والتأليف فيما بينها. فعلى سبيل المثال:
  - قد تصبح الملاحظة أو المعاينة الفعلية لأنواع معينة من الأصول أكثر أهمية، أو قد يختار المراجع استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي لجمع المزيد من الأدلة عن البيانات الموجودة في حسابات مهمة أو في ملفات المعاملات الإلكترونية.
  - قد يصمم المراجع إجراءات للحصول على المزيد من المعلومات المؤيِّدة. فعلى سبيل المثال، إذا تبين للمراجع أن الإدارة واقعة تحت ضغوط لتلبية توقعات تتعلق بالأرباح، فلربما ارتبط بذلك خطر يتمثل في قيام الإدارة بتضخيم المبيعات عن طريق الدخول في اتفاقيات بيع تتضمن شروطاً تحول دون إثبات الإيرادات أو عن طريق إعداد فواتير البيع قبل التسليم. ففي هذه الظروف، يمكن للمراجع أن يقوم، على سبيل المثال، بإعداد مصادقات خارجية ليس لمجرد تأكيد المبالغ القائمة، ولكن أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات البيع، بما في ذلك تاريخها وأي حقوق تتعلق بالرد وشروط التسليم. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يجد المراجع أنه من الفعّال تدعيم تلك المصادقات الخارجية بالاستفسار من أفراد ليسوا على علاقة بالجوانب المالية داخل المنشأة عن أي تغييرات في اتفاقيات البيع وشروط التسليم.
- قد تنشأ حاجة إلى تعديل توقيت الإجراءات الأساس. إذ قد يخلص المراجع إلى أن تنفيذ الاختبارات الأساس في نهاية الفترة، أو بالقرب من نهايتها، أفضل لمواجهة الخطر المُقيّم للتحريف الجوهري بسبب الغش. وقد يخلص المراجع إلى أنه في ظل المخاطر المُقيّمة لوجود تحريف أو تلاعب متعمد، فإن إجراءات المراجعة المنفذة لسحب استنتاجات المراجعة من تاريخ أولي حتى نهاية الفترة قد لا تكون فعّالة. وفي المقابل، وبسبب أن تحريفاً متعمداً –على سبيل المثال تحريف ينطوي على إثبات غير سليم للإيرادات– ربما يكون قد بدأ في فترة أولية*، فيمكن للمراجع أن يختار تطبيق الإجراءات الأساس على المعاملات التي تمت مبكراً في فترة التقرير أو طوال الفترة.
- يعكس مدى الإجراءات المطبقة تقويم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة حجم العينات أو تنفيذ الإجراءات التحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً. وكذلك، قد تساعد أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب على إجراء اختبارات أكثر عمقاً للمعاملات الإلكترونية وملفات الحسابات. ويمكن أن يتم استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسة أو لفرز معاملات ذات خصائص محددة، أو لاختبار مجتمع كامل بدلاً من اختبار عينة.

أ٣٩. إذا حدد المراجع وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش يؤثر على كميات المخزون، فقد تساعد معاينة سجلات المخزون بالمنشأة في التعرف على المواقع أو العناصر التي تتطلب عناية خاصة أثناء أو بعد الجرد الفعلي للمخزون. وقد يؤدي مثل هذا الفحص إلى اتخاذ قرار بملاحظة جرد المخزون في مواقع معينة دون إعلان مسبق أو القيام بتنفيذ عملية الجرد في جميع المواقع في نفس التاريخ.

أ٤٠. قد يحدد المراجع وجود خطر للتحريف الجوهري بسبب الغش يؤثر في عدد من الحسابات والإقرارات. وقد يشمل ذلك تقويم الأصول، والتقديرات المتعلقة بمعاملات معينة (مثل عمليات الاستحواذ، أو إعادة الهيكلة، أو استبعاد أحد قطاعات الأعمال)، والالتزامات الأخرى المهمة المستحقة (مثل الواجبات المتعلقة بمعاشات التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة الأخرى، أو الالتزامات المتعلقة

* لأغراض المراجعة، يُقصد بالفترة الأولية الفترة التي يقوم فيها المراجع ببعض أعمال المراجعة قبل نهاية السنة المالية، وقبل إعداد الإدارة للقوائم المالية.

بإصلاحات بيئية). وقد يتعلق الخطر أيضاً بتغيرات مهمة في الافتراضات المتعلقة بتقديرات متكررة. وقد تساعد المعلومات التي يتم جمعها من خلال فهم المنشأة وبيئتها المراجع في تقويم مدى معقولية التقديرات والاجتهادات الأساسية والافتراضات التي قامت بها الإدارة. وقد يوفر أيضاً الفحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات مماثلة قامت بها الإدارة وطبقتها في فترات سابقة رؤية عن مدى معقولية الاجتهادات والافتراضات الداعمة لتقديرات الإدارة.

أ٤١. يتضمن الملحق الثاني أمثلة لإجراءات المراجعة التي من الممكن اتخاذها لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش، بما في ذلك تلك التي توضح إدخال عنصر المفاجأة. ويتضمن الملحق أمثلة للاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري الناتجة عن كل من التقرير المالي المغشوش، بما في ذلك التقرير المالي المغشوش الناتج عن إثبات الإيرادات، واختلاس الأصول.

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة

قيود اليومية والتعديلات الأخرى (راجع: الفقرة ٣٣(أ))

أ٤٢. غالباً ما ينطوي التحريف الجوهري للقوائم المالية بسبب الغش على تلاعب في آلية التقرير المالي عن طريق تسجيل قيود يومية غير مناسبة أو غير مصرح بها. وقد يحدث ذلك طوال العام أو في نهاية الفترة، أو بإجراء الإدارة لتعديلات تتعلق بمبالغ تظهر في القوائم المالية لا تعكسها قيود يومية، على سبيل المثال من خلال التعديلات وعمليات إعادة التصنيف المرتبطة بالتوحيد.

أ٤٣. وبالإضافة إلى ذلك، فإن أخذ المراجع في الحسبان لمخاطر التحريف الجوهري المرتبط بتجاوز غير مقبول لأدوات الرقابة على قيود اليومية يُعد أمراً مهماً لأن أدوات الرقابة والآليات الآلية قد تحد من خطر حدوث خطأ غير متعمد ولكنها لا تقضي على خطر التجاوز غير المقبول من جانب الأفراد للآليات الآلية، على سبيل المثال عن طريق تغيير المبالغ التي ترحل بشكل تلقائي إلى دفتر الأستاذ العام أو إلى نظام التقرير المالي. وعلاوة على ذلك، ومتى تم استخدام تقنية المعلومات لنقل المعلومات بشكل تلقائي، فقد لا توجد سوى أدلة محدودة واضحة، أو قد لا توجد أدلة على الإطلاق، على حدوث مثل هذا التدخل في نظم المعلومات.

أ٤٤. عند تحديد واختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى لاختبارها وتحديد الطريقة المناسبة لاختبار الدعم الأساس للبنود المختارة، فإن الأمور التالية تكون ذات أهمية:

- *تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش* - إن وجود عوامل خطر الغش والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها أثناء قيام المراجع بتقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش قد يساعد المراجع في تحديد فئات معينة من قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي ينبغي عليه اختبارها.

- *أدوات الرقابة التي تم تطبيقها على قيود اليومية والتعديلات الأخرى* - إن أدوات الرقابة الفعّالة على إعداد وترحيل قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد تحد من مدى الاختبارات الأساس اللازمة، شريطة أن يكون المراجع قد اختبر الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

- *آلية التقرير المالي للمنشاة وطبيعة الأدلة التي يمكن الحصول عليها* - تنطوي المعالجة الروتينية للمعاملات في الكثير من المنشآت على مجموعة من الخطوات والإجراءات اليدوية والآلية. وبالمثل، فإن معالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد تتضمن أدوات رقابة وإجراءات يدوية وآلية. وعند استخدام تقنية المعلومات في آلية التقرير المالي، فإن قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد لا توجد إلا في شكل إلكتروني.

- *خصائص قيود اليومية أو التعديلات الأخرى المغشوشة* - غالباً ما تتصف قيود اليومية أو التعديلات الأخرى غير المناسبة بخصائص فريدة مميِّزة لها. ومن بين هذه الخصائص (أ) إجراء قيود لحسابات غير ذات علاقة أو غير مألوفة أو نادرة الاستخدام، أو (ب) إجراء قيود بواسطة أفراد لا يقومون عادةً بإجراء قيود اليومية، أو (ج) تسجيل قيود في نهاية الفترة أو ما بعد الإقفال بشرح أو تفسير مقتضب، أو بدون شرح أو تفسير، أو (د) إجراء قيود إما قبل إعداد القوائم المالية أو أثنائها، دون أن يكون لها أرقام حسابات، أو (هـ) احتواء القيود على أرقام مقربة أو أرقام نهائية ثابتة.

- *طبيعة الحسابات وتعقيدها* - قد يتم تطبيق قيود اليومية أو التعديلات غير المناسبة على حسابات (أ) تحتوي على معاملات معقدة وغير مألوفة في طبيعتها، أو (ب) تحتوي على تقديرات مهمة وتعديلات مهمة في نهاية الفترة، أو (ج) كانت عرضة لتحريفات في الماضي، أو (د) لم تتم مطابقتها في الوقت المناسب أو تتضمن اختلافات لم تتم مطابقتها، أو (هـ) تحتوي على

معاملات بين شركات المجموعة، أو (و) خلافاً لما سبق، ترتبط بخطر محدد لتحريف جوهري بسبب الغش. وعند مراجعة منشأة لديها مواقع أو مكونات عدة، يجب النظر في مدى الحاجة لاختيار قيود يومية من مواقع متعددة.

- *قيود اليومية أو التعديلات الأخرى المعالجة خارج مسار العمل الطبيعي* – قد لا تخضع قيود اليومية غير النمطية لنفس مستوى الرقابة الداخلية الذي تخضع له قيود اليومية التي تُستخدم بشكل متكرر لتسجيل معاملات مثل المبيعات والمشتريات والنفقات النقدية التي تتم شهرياً.

أ٤٥. يمارس المراجع حكمه المهني في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى. ومع ذلك، ونظراً لأن قيود اليومية والتعديلات الأخرى المغشوشة غالباً ما تتم في نهاية فترة التقرير، فإن الفقرة ٣٣ (أ) (٢) تتطلب من المراجع اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في ذلك الوقت. وبالإضافة إلى ذلك، ونظراً لأن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بسبب الغش يمكن أن تحدث طوال الفترة، وقد تتضمن جهوداً مكثفة لإخفاء كيفية ارتكاب الغش، فإن الفقرة ٣٣ (أ) (٣) تتطلب من المراجع أن ينظر فيما إذا كانت هناك حاجة أيضاً لاختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طوال الفترة.

التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ٣٣ (ب))

أ٤٦. يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة القيام بعدد من الاجتهادات أو الافتراضات التي تؤثر على التقديرات المحاسبية المهمة، والقيام بمتابعة مدى معقولية تلك التقديرات بشكل مستمر. وينتج التقرير المالي المغشوش غالباً عن تحريف متعمد للتقديرات المحاسبية. ويمكن أن يتم ذلك، على سبيل المثال، عن طريق تقدير جميع المخصصات أو الاحتياطيات بأقل من قيمتها الحقيقية أو بأكثر منها بنفس الأسلوب إمّا لتقليل الأرباح على مدار فترتين محاسبيتين أو أكثر، أو لتحقيق مستوى مستهدف من الأرباح بغرض تضليل مستخدمي القوائم المالية عن طريق التأثير على تصوراتهم بشأن أداء المنشأة وربحيتها.

أ٤٧. إن الغرض من إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات الإدارة وافتراضاتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية المهمة التي يظهر أثرها في القوائم المالية للعام السابق هو تحديد ما إذا كانت هناك أية إشارة إلى وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة. وليس الغرض التشكيك في الأحكام المهنية للمراجع في السنة السابقة، والتي تمت في ضوء ما توفر له من معلومات في ذلك الوقت.

أ٤٨. يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) أيضاً إجراء فحص بأثر رجعي.[٢٠] ويتم ذلك الفحص كإجراء لتقييم المخاطر للحصول على معلومات عن مدى فاعلية آليات الإدارة لإجراء التقديرات في الفترة السابقة، وعلى أدلة مراجعة بشأن نتيجة التقديرات المحاسبية في الفترات السابقة، أو عند الانطباق، إعادة التقدير اللاحق لهذه التقديرات، عندما تكون تلك الأدلة ذات الصلة بإجراء التقديرات المحاسبية خلال الفترة الحالية، وعلى أدلة مراجعة لأمور قد يكون من الضروري الإفصاح عنها في القوائم المالية، مثل عدم تأكد التقدير. ومن الناحية العملية، فإن فحص المراجع للاجتهادات والافتراضات التي قامت بها الإدارة للتحقق من صور التحيز التي يمكن أن تمثل خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش وفقاً لهذا المعيار، يمكن القيام به بالتزامن مع الفحص الذي يتطلبه معيار المراجعة (٥٤٠).

المبرر التجاري للمعاملات المهمة (راجع: الفقرة ٣٣ (ج))

أ٤٩. من بين المؤشرات التي قد تدل على احتمال الدخول في معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي أو معاملات تبدو غير مألوفة لأي أسباب أخرى، بغية إعداد تقرير مالي مغشوش أو لإخفاء اختلاس الأصول، ما يلي:

- التعقيد أكثر من اللازم في شكل تلك المعاملات (على سبيل المثال، احتواء المعاملة على منشآت متعددة داخل مجموعة موحدة أو أطراف ثالثة متعددة لا توجد بينها علاقة).
- عدم قيام الإدارة بمناقشة طبيعة تلك المعاملات والمحاسبة عنها مع المكلفين بالحوكمة داخل المنشأة، مع عدم وجود توثيق كافٍ.
- تركيز الإدارة على الحاجة لمعالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.
- عدم قيام المكلفين بالحوكمة في المنشأة بالفحص أو الاعتماد السليم للمعاملات التي تحتوي على أطراف ذات علاقة ولكنها غير موحدة، بما في ذلك المنشآت ذات الغرض الخاص.

[٢٠] معيار المراجعة (٥٤٠) "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"، الفقرة ٩

- احتواء المعاملات على أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدها سابقاً، أو أطراف لا تمتلك الثروة أو القوة المالية اللازمة لدعم المعاملة دون مساعدة من المنشأة الخاضعة للمراجعة.

تقويم أدلة المراجعة (راجع: الفقرات ٣٥–٣٨)

أ٥٠. يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) من المراجع أن يقوّم، استناداً إلى إجراءات المراجعة التي قام بها وأدلة المراجعة التي حصل عليها، ما إذا كانت تقديراته لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة.[٢١] وهذا التقويم هو بالأساس أمر نوعي يستند إلى حكم المراجع. وقد يوفر مثل هذا التقويم رؤية أعمق حول مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وعمّا إذا كانت هناك حاجة للقيام بإجراءات مراجعة إضافية أو مختلفة. ويتضمن الملحق الثالث أمثلة على الظروف التي قد تشير إلى احتمال حدوث غش.

الإجراءات التحليلية المنفذة قرب نهاية المراجعة عند تكوين استنتاج عام (راجع: الفقرة ٣٥)

أ٥١. يلزم ممارسة الحكم المهني عند تحديد الاتجاهات والعلاقات المعينة التي قد تشير إلى وجود خطر للتحريف الجوهري بسبب الغش. وتكتسب العلاقات غير المألوفة التي تنطوي على إيرادات ودخل في نهاية العام أهمية خاصة. وقد يشمل ذلك، على سبيل المثال: التقرير عن مبالغ كبيرة من الدخل بشكل غير معهود في الأسابيع الأخيرة من فترة التقرير أو في معاملات غير مألوفة؛ أو وجود دخل غير متسق مع اتجاهات التدفقات النقدية من العمليات.

النظر في التحريفات المحددة (راجع: الفقرات ٣٦–٣٨)

أ٥٢. نظراً لأن ارتكاب الغش ينطوي على دوافع أو ضغوط أو فرص متصورة لارتكابه، أو بعض التبريرات المنطقية للفعل، فمن غير المرجح أن تكون حالة الغش حدثاً منعزلاً. وبناءً عليه، فإن التحريفات –مثل التحريفات العديدة في موقع معين على الرغم من أن التأثير التراكمي لها لا يعد جوهرياً– قد تكون مؤشراً على وجود خطر للتحريف الجوهري بسبب الغش.

أ٥٣. تعتمد الآثار المترتبة على الغش المتعرف عليه على ظروف حدوث هذا الغش. فعلى سبيل المثال، قد يصبح الغش غير المهم مهماً إذا تم ارتكابه من قبل الإدارة العليا. ففي مثل تلك الظروف، قد تصبح إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها في السابق موضع شك، لأنه قد تكون هناك شكوك حول اكتمال وصدق الإفادات المقدمة، وصحة السجلات المحاسبية والوثائق. وقد يوجد أيضاً احتمال بحدوث تواطؤ يشمل الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة.

أ٥٤. يحدد معيار المراجعة (٤٥٠)[٢٢] ومعيار المراجعة (٧٠٠)[٢٣] متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن تقويم التحريفات والتصرف بشأنها، وأثر ذلك على رأي المراجع الوارد في تقريره.

عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط (راجع: الفقرة ٣٩)

أ٥٥. من أمثلة الظروف الاستثنائية التي قد تظهر وقد تثير شكوكاً حول قدرة المراجع على الاستمرار في تنفيذ المراجعة ما يلي:

- عدم قيام المنشأة باتخاذ التصرف المناسب بشأن الغش، والذي يراه المراجع ضرورياً في تلك الظروف، حتى لو كان هذا الغش غير جوهري للقوائم المالية؛ أو
- اعتبار المراجع أن مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش ونتائج اختبارات المراجعة تشير إلى وجود خطر مهم لغش جوهري ومنتشر؛ أو
- وجود قلق كبير لدى المراجع بشأن كفاءة ونزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

أ٥٦. نظراً لتنوع الظروف التي قد تنشأ، فمن غير الممكن القيام بتحديد قاطع للوقت الذي يكون فيه الانسحاب من الارتباط مناسباً. وثمة عوامل تؤثر على استنتاج المراجع في هذا الشأن من بينها الآثار المترتبة على تورط عضو من الإدارة أو من المكلفين بالحوكمة (مما قد يؤثر في إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة)، والتأثيرات المنعكسة على المراجع من استمرار ارتباطه بالمنشأة.

[٢١] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٥

[٢٢] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

[٢٣] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

أ٥٧. يتحمل المراجع مسؤوليات مهنية ونظامية في مثل تلك الظروف وتختلف هذه المسؤوليات من دولة لأخرى. ففي بعض الدول على سبيل المثال، يحق للمراجع، أو يجب عليه، إبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو إبلاغ السلطات التنظيمية في بعض الحالات. ونظراً للطبيعة الاستثنائية لظروف الغش، وحاجة المراجع لأخذ المتطلبات النظامية في الحسبان، فقد يكون من المناسب للمراجع النظر في الحصول على مشورة قانونية إذا ما قرر الانسحاب من الارتباط ولتحديد التصرف المناسب، بما في ذلك احتمال رفع تقرير إلى المساهمين أو السلطات التنظيمية أو غيرهم.[٢٤]

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٥٨. في كثير من الحالات في القطاع العام، قد يكون خيار الانسحاب من الارتباط غير متاح للمراجع بسبب طبيعة التكليف الرسمي أو اعتبارات المصلحة العامة.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٥٩. يحدد معيار المراجعة (٥٨٠)[٢٥] متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الحصول على الإفادات المناسبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في عملية المراجعة. وبالإضافة إلى إقرار الإدارة، وحسب مقتضى الحال، المكلفين بالحوكمة بالوفاء بمسؤولياتهم بشأن إعداد القوائم المالية، فمن المهم، وبغض النظر عن حجم المنشأة، أن يقروا بمسؤولياتهم عن تصميم الرقابة داخلية وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه.

أ٦٠. نظراً لطبيعة الغش والصعوبات التي يواجهها المراجعون في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجةً للغش، فمن المهم أن يحصل المراجع على إفادة مكتوبة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلفين بالحوكمة يؤكدون فيها أنهم أفصحوا للمراجع عمّا يلي:

(أ) نتائج تقييم الإدارة لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكل جوهري نتيجة للغش؛

(ب) معرفتهم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مُدّعى به له تأثير على المنشأة.

البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرات ٤١-٤٣)

أ٦١. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن الغش لسلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

إبلاغ الإدارة (راجع: الفقرة ٤١)

أ٦٢. إذا حصل المراجع على دليل بحدوث غش، أو احتمال حدوثه، فمن المهم لفت انتباه المستوى الإداري المناسب بأسرع ما يمكن عملياً إلى هذا الأمر. ويجب أن يتم ذلك حتى لو بدا أن الأمر ليست له تبعات مهمة (على سبيل المثال، ارتكاب اختلاس بسيط من قبل موظف في المستويات الدنيا بالهيكل التنظيمي للمنشأة). ويُعد تحديد المستوى الإداري المناسب أمراً خاضعاً للحكم المهني، كما يتأثر ذلك بعوامل مثل احتمال وجود تواطؤ وطبيعة وحجم الغش المشتبه فيه. وبشكلٍ عام، فإن المستوى الإداري المناسب هو مستوى يعلو المستوى الإداري للموظف المتورط في الغش المشتبه فيه بمستوى واحد على الأقل.

إبلاغ المكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٤٢)

أ٦٣. قد يكون تواصل المراجع مع المكلفين بالحوكمة شفاهةً أو كتابةً. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠) العوامل التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد ما إذا كان التواصل سيتم شفاهةً أو كتابةً.[٢٦] وبسبب طبيعة وحساسية الغش الذي تتورط فيه الإدارة العليا، أو الغش الذي

[٢٤] تقدم قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين إرشادات بشأن الاتصالات التي يقوم بها مراجع يحل محل مراجع سابق.

[٢٥] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

[٢٦] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة أ٣٨

يؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية، يقوم المراجع بالإبلاغ عن مثل تلك الأمور في الوقت المناسب، وقد يرى أنه من الضروري أيضاً أن يتم الإبلاغ عنها كتابةً.

أ٦٤. قد يرى المراجع أنه من المناسب في بعض الحالات التواصل مع المكلفين بالحوكمة عندما يعلم بحدوث غش تورط فيه موظفون من خارج الإدارة ولم يؤد إلى حدوث تحريف جوهري. وبالمثل، فقد يرغب المكلفون بالحوكمة في أن يكونوا على علم بتلك الظروف. وتتحسن آلية التواصل عندما يتفق المراجع والمكلفون بالحوكمة في مرحلة مبكرة من المراجعة على طبيعة ومدى اتصالات المراجع في هذا الشأن.

أ٦٥. في الظروف الاستثنائية التي يكون لدى المراجع فيها شكوك حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يحصل على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب.

أمور أخرى ذات علاقة بالغش (راجع: الفقرة ٤٣)

أ٦٦. قد تشمل الأمور الأخرى المتعلقة بالغش، والتي ينبغي مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة في المنشأة، على سبيل المثال، ما يلي:

- المخاوف المتعلقة بطبيعة ومدى وتكرار تقييمات الإدارة لأدوات الرقابة المطبقة لمنع الغش واكتشاف حدوثه، ولخطر احتمال تحريف القوائم المالية.
- فشل الإدارة في مواجهة أوجه القصور المهمة المحددة في الرقابة الداخلية بشكل مناسب، أو الاستجابة بشكل مناسب لغش تم التعرف عليه.
- تقويم المراجع لبيئة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك الشكوك حول كفاءة الإدارة ونزاهتها.
- تصرفات الإدارة التي قد تنُم عن إعداد تقرير مالي مغشوش، مثل قيام الإدارة باختيار وتطبيق سياسات محاسبية قد تكون مؤشراً على سعي الإدارة لإدارة الأرباح بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، عن طريق التأثير على وجهة نظرهم بشأن أداء المنشأة وربحيتها.
- المخاوف بشأن مدى كفاية واكتمال التصريح بتنفيذ المعاملات التي يبدو أنها تتم خارج مسار العمل الطبيعي.

التقرير عن الغش لسلطة معنية خارج المنشأة (راجع: الفقرة ٤٤)

أ٦٧. يقدم معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل)[٢٧] المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بتحديد المراجع لما إذا كان من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة، بما في ذلك مراعاة واجب السرية الذي يتحمله المراجع.

أ٦٨. قد ينطوي التحديد الذي تتطلبه الفقرة ٤٤ على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. ولذلك، يمكن للمراجع أن يأخذ في الحسبان الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب في الشبكة) أو في القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤدِ ذلك إلى انتهاك واجب السرية). وقد يأخذ المراجع في حسبانه أيضاً الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة أمامه وفهم الانعكاسات المهنية أو القانونية لاتخاذ أي تصرف بعينه.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٦٩. قد تخضع متطلبات الإبلاغ عن الغش في القطاع العام، سواءً تم اكتشافه خلال عملية المراجعة أو لا، لأحكام خاصة في التكليف الرسمي بالمراجعة أو في الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى ذات الصلة.

[٢٧] معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات أ٢٨-أ٣٤

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٢٦)

أمثلة على عوامل خطر الغش

إن عوامل خطر الغش المحددة في هذا الملحق هي أمثلة لتلك العوامل التي قد يواجهها المراجعون في مجموعة واسعة من المواقف. وقد تم عرض أمثلة مستقلة لكل من نوعي الغش اللذين يهتم بهما المراجع، وهما: التقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. وقد تم تصنيف عوامل الخطر لكل نوع من هذين النوعين بناءً على الأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عندما تحدث تحريفات جوهرية بسبب الغش، ألا وهي: (أ) الدوافع/ الضغوط، و(ب) الفرص، و(ج) المواقف السلوكية/ التبريرات. ورغم أن عوامل خطر الغش تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف، إلا أنها ليست سوى أمثلة، وبناءً عليه، فقد يحدد المراجع عوامل خطر إضافية أو مختلفة. ولا توجد هذه الأمثلة في جميع الظروف، وقد يكون بعضها ذا أهمية أكبر أو أقل في المنشآت ذات الأحجام المختلفة أو ذات خصائص الملكية المختلفة أو ذات الظروف المختلفة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن ترتيب أمثلة عوامل خطر الغش المذكورة لا يُقصد به أن يعكس وزنها النسبي أو مدى تكرار حدوثها.

عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش

فيما يلي أمثلة لعوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش.

الدوافع/ الضغوط:

تعرض الاستقرار المالي أو الربحية لتهديدات بسبب ظروف اقتصادية أو ظروف خاصة بالصناعة أو الظروف التشغيلية للمنشأة، مثل (أو على نحو ما يشير إليه) ما يلي:

- ارتفاع درجة المنافسة أو تشبع السوق، واقتران ذلك بتراجع في هوامش الربح.
- التأثر الشديد بالتغيرات السريعة، مثل التغيرات في التقنية أو تقادم المنتج أو معدلات الفائدة.
- الانخفاض الكبير في طلب المستهلكين وارتفاع معدل فشل الأعمال، سواءً في الصناعة أو على مستوى الاقتصاد ككل.
- الخسائر التشغيلية المهددة بالإفلاس أو نزع الملكية أو الاستحواذ غير المرغوب فيه في وقت قريب.
- تكرار التدفقات النقدية السالبة من العمليات أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية من العمليات، بينما يتم التقرير عن أرباح ونمو في الأرباح.
- النمو السريع أو الربحية غير المألوفة، خاصةً إذا ما قورنت بشركات أخرى في نفس الصناعة.
- المتطلبات المحاسبية أو النظامية أو التنظيمية الجديدة.

خضوع الإدارة لضغوط زائدة عن الحد للوفاء بمتطلبات أو لتحقيق توقعات من أطراف ثالثة بسبب ما يلي:

- مستويات الربحية أو الاتجاهات التي يتوقعها محللو الاستثمار أو المؤسسات الاستثمارية أو كبار الدائنين أو أطراف أخرى خارجية (وبصفة خاصة التوقعات المبالغ فيها إلى حد كبير أو غير الواقعية)، بما في ذلك التوقعات التي تذكرها الإدارة، على سبيل المثال، في التصريحات الصحفية أو رسائل التقارير السنوية المفرطة في التفاؤل.
- الحاجة للحصول على تمويل إضافي عن طريق الاقتراض أو ببيع حقوق الملكية للوفاء بمتطلبات المنافسة، بما في ذلك تمويل نفقات البحث والتطوير أو النفقات الرأسمالية الكبرى.
- القدرة المحدودة على الوفاء بمتطلبات الإدراج في أسواق الأوراق المالية أو متطلبات سداد القروض أو المتطلبات الأخرى للتعهدات المتعلقة بالديون.

- التأثيرات السلبية المتوقعة أو الفعلية للتقرير عن نتائج مالية ضعيفة على معاملات مهمة وشيكة مثل تجميع الأعمال أو الفوز بترسية العقود.

توفر معلومات تشير إلى أن الموقف المالي الشخصي للإدارة أو المكلفين بالحوكمة مهدد بالأداء المالي للمنشأة بسبب ما يلي:

- وجود مصالح مالية مهمة لهم في المنشأة.
- توقف جزء كبير من مكافآتهم (على سبيل المثال، العلاوات وخيارات الأسهم وترتيبات المشاركة في الأرباح بعد الاستحواذ) على تحقيق مستهدفات مبالغ فيها لسعر السهم أو تحقيق نتائج تشغيلية أو مركز مالي أو تدفقات نقدية.[١]
- الضمانات الشخصية للديون المستحقة على المنشأة.

وجود ضغوط زائدة عن الحد على الإدارة أو على العاملين في العمليات التشغيلية لتحقيق مستهدفات مالية تم وضعها من قبل المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الأهداف التحفيزية القائمة على المبيعات أو على الربحية.

الفرص

توفير طبيعة الصناعة أو عمليات المنشأة لفرص الانخراط في إعداد تقرير مالي مغشوش والتي يمكن أن تنشأ مما يلي:

- الدخول في معاملات مهمة مع طرف ذي علاقة خارج مسار العمل الطبيعي، أو مع منشآت ذات علاقة لم تُراجع، أو رُوجعت من قبل مكتب آخر.
- التمتع بحضور مالي قوي أو بالقدرة على السيطرة على قطاع صناعي معين، مما يسمح للمنشأة بإملاء شروطها على الموردين أو العملاء، وينتج عن ذلك معاملات غير مناسبة أو ليست على أساس تجاري.
- أصول أو التزامات أو إيرادات أو مصروفات تتم بناءً على تقديرات مهمة تتضمن اجتهادات شخصية وغير موضوعية أو يكتنفها عدم تأكد ويصعب تأييدها.
- معاملات مهمة أو غير مألوفة أو معقدة بشكل كبير، وبخاصة تلك التي تتم قرب نهاية الفترة، وتثير أسئلة صعبة عن "أولوية الجوهر على الشكل".
- عمليات مهمة تقع أو تتم عبر الحدود الدولية في دول ذات بيئة أعمال وثقافة مختلفة.
- استخدام وسطاء الأعمال في معاملات لا يبدو لها أي مبرر تجاري واضح.
- حسابات بنكية مهمة أو عمليات في منشآت تابعة أو فروع في دول تُعد ملاذاً ضريبياً ولا يبدو لها أي مبرر تجاري واضح.

عدم فاعلية متابعة الإدارة نتيجة لما يلي:

- هيمنة شخص واحد أو مجموعة صغيرة على الإدارة (في منشآت لا يكون ملاكها هم مدراؤها)، دون أن تكون هناك أدوات رقابة تعوض ذلك.
- الإشراف غير الفعال من جانب المكلفين بالحوكمة على آلية التقرير المالي والرقابة الداخلية.

الهيكل التنظيمي المعقد أو غير المستقر كما يتضح مما يلي:

- صعوبة تحديد المؤسسات أو الأفراد الذين لهم حصة مسيطرة في المنشأة.
- الهيكل التنظيمي المعقد أكثر من اللازم والذي يتضمن منشآت قانونية غير مألوفة أو مسارات سلطة إدارية غير مألوفة.

[١] قد تكون خطط الإدارة المتعلقة بالحوافز مشروطة بتحقيق مستهدفات تتعلق فقط بحسابات معينة أو بأنشطة مختارة للمنشأة، حتى ولو لم تكن الحسابات أو الأنشطة ذات العلاقة مهمة بالنسبة للمنشأة ككل.

- ارتفاع معدل دوران الإدارة العليا أو المستشار القانوني أو المكلفين بالحوكمة.

القصور في مكونات الرقابة الداخلية نتيجة لما يلي:

- المتابعة غير الكافية لأدوات الرقابة، بما في ذلك أدوات الرقابة الآلية وأدوات الرقابة على التقرير المالي الأولي (عندما يكون التقرير الخارجي مطلوباً).
- عدم فاعلية التوظيف أو معدلات الدوران المرتفعة لموظفي المحاسبة أو تقنية المعلومات أو المراجعة الداخلية.
- عدم فاعلية النُظُم المحاسبية ونُظُم المعلومات، بما في ذلك الحالات التي تشتمل على أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية.

المواقف السلوكية/ التبريرات

- عدم فاعلية الإدارة في إبلاغ أو تطبيق أو دعم أو إنفاذ القيم أو المعايير الأخلاقية الخاصة بالمنشأة، أو الإبلاغ بقيم ومعايير أخلاقية غير مقبولة.
- مشاركة الإدارة غير المالية أو انهماكها، بشكل زائد عن الحد، في اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات المهمة.
- وجود سوابق معروفة من المخالفات لأنظمة الأوراق المالية، أو الأنظمة واللوائح الأخرى، أو وجود دعاوى ضد المنشأة أو إدارتها العليا أو المكلفين بالحوكمة بارتكاب غش أو انتهاك للأنظمة واللوائح.
- اهتمام الإدارة الزائد عن الحد بالحفاظ على سعر أسهم المنشأة أو اتجاه الأرباح أو زيادتهما.
- سلوك الإدارة المتمثل في تعهدها للمحللين والدائنين وأطراف ثالثة أخرى بتحقيق تنبؤات مبالغ فيها أو غير واقعية.
- فشل الإدارة في معالجة أوجه القصور المهمة المعروفة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.
- وجود مصلحة للإدارة في استخدام وسائل غير مناسبة لتخفيض الأرباح التي يتم التقرير عنها لأسباب ذات دوافع ضريبية.
- انخفاض الروح المعنوية للإدارة العليا.
- عدم قيام المدير المالك بالتمييز بين المعاملات الشخصية والتجارية.
- الخلاف بين المساهمين في منشأة مقفلة.
- المحاولات المتكررة من جانب الإدارة لتبرير تطبيق محاسبة محدودة أو غير مقبولة على أساس الأهمية النسبية.
- توتر العلاقة بين الإدارة والمراجع الحالي أو السابق، كما يتضح مما يلي:
  - الخلاف المتكرر مع المراجع الحالي أو السابق على أمور المحاسبة أو المراجعة أو التقرير.
  - طلبات غير معقولة، يتم طلبها من المراجع، مثل فرض قيود زمنية غير واقعية لإكمال المراجعة أو إصدار تقرير المراجع.
  - فرض قيود غير مقبولة على المراجع، تحد من وصوله إلى أشخاص أو معلومات أو تحد من قدرته على التواصل الفعال مع المكلفين بالحوكمة.
  - السلوك الاستبدادي من جانب الإدارة في التعامل مع المراجع، وبخاصة عندما ينطوي على محاولات للتأثير على نطاق عمل المراجع أو اختيار أو استمرار العاملين الذين يتم إسناد ارتباط المراجعة لهم أو الذي تتم استشارتهم فيه.

عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول

يتم أيضاً تصنيف عوامل الخطر التي تتعلق بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول طبقاً للأحوال الثلاثة القائمة عادةً عند حدوث الغش، وهي: الدوافع/الضغوط، والفرص، والمواقف السلوكية/ التبريرات. وقد تكون بعض عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش موجودة أيضاً عندما تحدث تحريفات ناتجة عن اختلاس الأصول. فعلى سبيل المثال، قد توجد المتابعة غير الفعّالة للإدارة وأوجه

القصور الأخرى في الرقابة الداخلية عند حدوث تحريفات بسبب التقرير المالي المغشوش أو اختلاس الأصول. وفيما يلي أمثلة لعوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول.

الدوافع/ الضغوط:

قد تؤدي الالتزامات المالية الشخصية إلى فرض ضغوط على الإدارة أو الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة لاختلاس تلك الأصول.

وقد تدفع العلاقات السلبية بين المنشأة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة هؤلاء الموظفين إلى اختلاس تلك الأصول. وعلى سبيل المثال، قد تنشأ العلاقات السلبية من خلال ما يلي:

- إذا كان من المعلوم أو من المتوقع الاستغناء عن الموظفين في المستقبل.
- التغييرات حديثة العهد أو المتوقع حدوثها في رواتب الموظفين وخطط منافعهم.
- عدم اتساق الترقيات أو الرواتب أو المكافآت الأخرى مع التوقعات.

الفرص

قد تزيد بعض خصائص الأصول أو ظروفها من قابلية تعرضها للاختلاس. فعلى سبيل المثال، تزيد فرص اختلاس الأصول عند وجود ما يلي:

- مبالغ كبيرة من النقد في الخزينة أو قيد المعالجة.
- بنود مخزون صغيرة الحجم أو ذات قيمة مرتفعة أو عليها طلب كبير.
- أصول قابلة للتحويل بسهولة، مثل السندات لحاملها أو الألماسات أو رقائق الحاسب.
- أصول ثابتة صغيرة الحجم أو قابلة للتداول أو لا تحمل علامات ملكية مميزة.

من الممكن أن تؤدى الرقابة الداخلية غير الكافية على الأصول إلى زيادة قابلية تعرض تلك الأصول للاختلاس. فعلى سبيل المثال، قد يحدث اختلاس للأصول بسبب وجود ما يلي:

- عدم كفاية الفصل في الواجبات أو عمليات التحقق المستقل.
- عدم كفاية الإشراف على نفقات الإدارة العليا، مثل التعويض عن نفقات السفر والتعويضات الأخرى.
- عدم كفاية الإشراف من جانب الإدارة على الموظفين المسؤولين عن الأصول، على سبيل المثال عدم كفاية الإشراف على المواقع البعيدة أو متابعتها.
- عدم كفاية فحص الأفراد المتقدمين لشغل الوظائف التي لها إمكانية الوصول إلى الأصول.
- عدم كفاية حفظ السجلات فيما يتعلق بالأصول.
- عدم كفاية نظام التصريح بالمعاملات واعتمادها (على سبيل المثال، في الشراء).
- عدم كفاية تدابير الحماية المادية للنقد أو الاستثمارات أو المخزون أو الأصول الثابتة.
- عدم وجود إجراءات مطابقة للأصول بطريقة كاملة وفي الوقت المناسب.
- عدم وجود توثيق مناسب وفي حينه للمعاملات، على سبيل المثال، اعتمادات للبضائع المرتجعة.
- عدم وجود إجازات إجبارية للموظفين الذين يقومون بأداء وظائف رقابية رئيسية.
- عدم كفاية فهم الإدارة لتقنية المعلومات، ما يتيح لموظفي تقنية المعلومات ارتكاب الاختلاس.

- عدم كفاية أدوات الرقابة على الوصول إلى السجلات الآلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على سجل أحداث نُظُم الحاسب وفحصها.

المواقف السلوكية/ التبريرات

- تجاهل الحاجة إلى متابعة المخاطر المتعلقة باختلاس الأصول أو الحد منها.
- تجاهل الرقابة الداخلية على اختلاس الأصول عن طريق تجاوز أدوات الرقابة الموجودة، أو عن طريق الفشل في اتخاذ التصرف التصحيحي المناسب بشأن أوجه القصور المعروفة في الرقابة الداخلية.
- السلوك الذي يوحي بعدم الرضا أو السخط على الشركة أو كيفية تعاملها مع الموظفين.
- التغيرات في السلوك أو نمط الحياة التي قد تدل على حدوث اختلاس للأصول.
- التسامح بشأن السرقات الصغيرة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٤١)

أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة لمواجهة المخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش

فيما يلي أمثلة لإجراءات المراجعة التي من الممكن اتخاذها لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش الناتج عن كل من التقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. ورغم أن هذه الإجراءات تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف، إلا أنها ليست سوى أمثلة، وبناءً عليه، فقد لا تكون هي أفضل إجراءات مناسبة أو ضرورية في كل ظرف. وإضافة إلى ذلك، فإن ترتيب الإجراءات المذكورة لا يُقصد به أن يعكس وزنها النسبي.

الاعتبارات على مستوى الإقرارات

تتنوع الاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش اعتماداً على أنواع أو مزيج عوامل خطر الغش أو الظروف المحددة، وعلى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإقرارات التي قد تؤثر فيها.

وفيما يلي أمثلة محددة لهذه الاستجابات:

- زيارة مواقع أو تنفيذ اختبارات معينة بشكل مفاجئ أو غير معلن. ومثال ذلك، ملاحظة المخزون في مواقع غير معلن مسبقاً عن حضور المراجع فيها، أو جرد النقدية في تاريخ معين بشكل مفاجئ.
- طلب أن يتم جرد المخزون في نهاية فترة التقرير، أو في تاريخ قريب من نهاية الفترة لتقليل مخاطر التلاعب في الأرصدة إلى أدنى حد ممكن في الفترة بين تاريخ إكمال الجرد ونهاية فترة التقرير.
- تغيير منهج المراجعة في العام الحالي. ومثال ذلك، الاتصال بالعملاء والموردين الرئيسين شفوياً، بالإضافة إلى إرسال المصادقات المكتوبة، وإرسال طلبات المصادقة إلى طرف معين داخل مؤسسة معينة، أو طلب معلومات إضافية أو مختلفة.
- تنفيذ فحص تفصيلي لقيود التعديل في نهاية الربع أو في نهاية السنة والتحري عن أي قيود غير مألوفة في طبيعتها أو مبلغها.
- بالنسبة للمعاملات المهمة وغير المألوفة، وبخاصةً تلك التي تحدث في نهاية السنة أو بالقرب من نهايتها، التحري عن احتمالية وجود أطراف ذات علاقة ومصادر الموارد المالية التي تدعم المعاملات معها.
- القيام بالإجراءات التحليلية الأساس باستخدام بيانات مفصلة. ومثال ذلك، مقارنة المبيعات وتكلفة المبيعات حسب الموقع أو مسار العمل أو الشهر للوفاء بالتوقعات التي يحددها المراجع.
- إجراء مقابلات شخصية مع العاملين في المجالات التي تم التعرف فيها على خطرٍ للتحريف الجوهري بسبب الغش، لاستيضاح وجهة نظرهم عن الخطر وكيفية مواجهة أدوات الرقابة لذلك الخطر.
- عند وجود مراجعين آخرين مستقلين يقومون بمراجعة القوائم المالية لواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو الأقسام أو الفروع، فتتم مناقشتهم في مدى العمل الذي يلزم القيام به لمواجهة الخطر المُقيَّم للتحريف الجوهري بسبب الغش الناشئ من معاملات وأنشطة بين هذه المكونات.
- إذا أصبح من المهم الاستعانة بعمل خبير ما فيما يتعلق بأحد عناصر القوائم المالية التي يرتفع الخطر المقيم للتحريف الجوهري بسبب الغش المرتبط بها، فيتم تنفيذ إجراءات إضافية تتعلق ببعض أو جميع افتراضات الخبير، أو طرقه أو نتائج عمله للتأكد من أن النتائج ليست غير منطقية، أو يتم تعيين خبير آخر للغرض ذاته.
- تنفيذ إجراءات مراجعة لتحليل حسابات افتتاحية مختارة في قائمة المركز المالي لقوائم مالية خضعت للمراجعة سابقاً، لتقييم كيفية حل قضايا معينة تنطوي على تقديرات محاسبية واجتهادات، مثل تحديد مخصص للمبيعات المرتجعة، باستخدام الإدراك المتأخر.
- تنفيذ إجراءات على عمليات مطابقة الحسابات أو المطابقات الأخرى التي قامت بها المنشأة، بما في ذلك النظر في المطابقات المنفذة في الفترات الأولية.

- اتباع أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب، مثل استخراج البيانات لاختبارها بغرض تحديد الحالات الشاذة في مجتمع العينة.
- اختبار مدى صحة السجلات والمعاملات الناتجة من الحاسب الآلي.
- السعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية من مصادر خارج المنشأة التي تتم مراجعتها.

استجابات خاصة - التحريف الناتج عن تقرير مالي مغشوش

فيما يلي أمثلة للاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب التقرير المالي المغشوش:

إثبات الإيرادات

- تطبيق الإجراءات التحليلية الأساس على الإيرادات باستخدام بيانات مفصلة، على سبيل المثال مقارنة الإيراد الذي تم التقرير عنه حسب الشهر وخط الإنتاج أو حسب قطاع العمل خلال فترة التقرير الحالية بالإيراد في فترات مقارنة سابقة. وقد تكون أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب مفيدة في تحديد أي علاقات أو معاملات غير مألوفة أو غير متوقعة فيما يتعلق بالإيرادات.
- الحصول على مصادقات من العملاء بشأن شروط معينة لبعض العقود، والتأكد من عدم وجود اتفاقات جانبية، لأن المحاسبة المناسبة غالباً ما تتأثر بمثل تلك الشروط أو الاتفاقات، ولأن الأسس المتبعة في منح الحسومات أو الفترة التي تنتمي إليها غالباً ما تكون موثقة بشكل سيئ. فعلى سبيل المثال، أموراً مثل ضوابط القبول، وشروط التسليم والدفع، وغياب التزامات الموردين المستقبلية أو الدائمة، والحق في رد المنتج، وضمان مبالغ إعادة البيع، وأحكام الإلغاء أو رد المبالغ، غالباً ما تكون ذات صلة في مثل تلك الظروف.
- الاستفسار من موظفي المبيعات والتسويق في المنشأة، أو من المستشار القانوني داخل المنشأة عن المبيعات أو البضائع التي تم شحنها قرب نهاية الفترة، ومعرفتهم بأي شروط أو ظروف غير مألوفة مرتبطة بهذه المعاملات.
- الحضور الفعلي في موقع أو أكثر في نهاية الفترة لملاحظة السلع التي يتم شحنها أو التي يتم إعدادها للشحن (أو المرتجعات التي بانتظار المعالجة) وتنفيذ إجراءات أخرى مناسبة للفصل بين المبيعات والمخزون.
- اختبار أدوات الرقابة المطبقة في المواقف التي يتم فيها إنشاء معاملات الإيرادات ومعالجتها وتسجيلها آلياً، لتحديد ما إذا كانت توفر تأكيداً بأن معاملات الإيرادات المسجلة قد حدثت وتم تسجيلها بطريقة سليمة.

كميات المخزون

- معاينة سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة، بغرض تحديد المواقع أو البنود التي تحتاج إلى عناية خاصة أثناء الجرد الفعلي للمخزون أو بعده.
- حضور جرد المخزون في مواقع معينة، بشكل مفاجئ وغير معلن، أو القيام بجرد المخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ.
- جرد المخزون في نهاية فترة التقرير أو قرب نهايتها، للحد من خطر التلاعب غير المقبول خلال الفترة بين تنفيذ الجرد ونهاية فترة التقرير.
- تنفيذ إجراءات إضافية خلال ملاحظة الجرد، على سبيل المثال، المعاينة الأكثر صرامة لمحتويات البنود الموجودة في الصناديق، والطريقة التي يتم بها صف البضائع (على سبيل المثال في مربعات فارغة) أو تعريفها بالملصقات، وجودة (أي نقاوة أو درجة أو تركيز) المواد السائلة مثل العطور أو المواد الكيميائية الخاصة. وقد يكون من المفيد الاستعانة بعمل خبير في هذا الشأن.
- مقارنة الكميات للفترة الحالية بالفترات السابقة حسب فئات أو أصناف المخزون، أو حسب الموقع أو الضوابط الأخرى، أو مقارنة الكميات التي تم جردها بسجلات الجرد المستمر.
- استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب لإجراء اختبارات إضافية لتجميع عمليات الجرد الفعلي للمخزون - على سبيل المثال التصنيف باستخدام أرقام بطاقات المخزون لاختبار أدوات الرقابة على هذه البطاقات أو باستخدام الأرقام المسلسلة للبنود لاختبار احتمال إغفال ذكر بعض البنود أو تكرارها.

تقديرات الإدارة

- الاستعانة بخبير لعمل تقدير مستقل ومقارنته بتقدير الإدارة.
- التوسع في الاستفسار من أفراد لا ينتمون إلى الإدارة أو قسم المحاسبة للتأكد من قدرة الإدارة ونيّتها على تنفيذ خطط ذات صلة بوضع التقديرات.

استجابات خاصة - التحريفات بسبب اختلاس أصول

إن الظروف المختلفة تتطلب بالضرورة استجابات مختلفة. وعادةً ما تكون استجابة المراجعة للخطر المُقيَّم للتحريف الجوهري بسبب الغش المتعلق باختلاس الأصول موجهة نحو أرصدة حسابات وفئات معاملات معينة. وعلى الرغم من إمكانية تطبيق بعض استجابات المراجعة المشار إليها في الصنفين المذكورين أعلاه في مثل هذه الظروف، فإن نطاق العمل يجب أن يرتبط بمعلومات معينة عن خطر الاختلاس الذي تم تحديده.

وفيما يلي أمثلة للاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لخطر التحريفات الجوهرية بسبب اختلاس الأصول:

- جرد النقدية أو الأوراق المالية في نهاية الفترة أو بالقرب من نهايتها.
- المصادقة المباشرة مع العملاء بشأن نشاط الحساب (بما في ذلك المذكرة الدائنة وحركة المبيعات المرتجعة وأيضاً تواريخ السداد) للفترة محل المراجعة.
- تحليل عمليات استرداد الحسابات المعدومة.
- تحليل العجز في المخزون حسب الموقع أو نوع المنتج.
- مقارنة معدلات المخزون الرئيسية بالعرف السائد في الصناعة.
- مراجعة الوثائق الداعمة لإجراء تخفيضات في سجلات الجرد المستمر للمخزون.
- إجراء مقابلة باستخدام الحاسب بين قائمة الموردين وقائمة الموظفين لمعرفة العناوين وأرقام الهواتف التي قد تتطابق بين القائمتين.
- تنفيذ بحث باستخدام الحاسب في سجلات الرواتب للتعرف على ما إذا كان هناك ازدواجية في العناوين أو الرقم الوظيفي أو الأرقام الخاصة بالهيئة العامة للزكاة والدخل أو الحسابات البنكية.
- فحص ملفات الأشخاص التي لا تتضمن أي دليل، أو تتضمن أدلة محدودة، على وجود نشاط، على سبيل المثال عدم جود عمليات تقويم للأداء.
- تحليل الخصومات على المبيعات والمبيعات المرتجعة للوقوف على الأنماط أو الاتجاهات غير المألوفة.
- الحصول على مصادقات من أطراف ثالثة على شروط معينة في العقود.
- الحصول على أدلة بشأن تنفيذ العقود طبقاً لشروطها.
- فحص صحة المصروفات غير المألوفة والضخمة.
- فحص الموافقات على القروض الممنوحة للإدارة العليا وللأطراف ذات العلاقة وقيمها الدفترية.
- فحص مستوى صحة تقارير المصروفات المقدمة من الإدارة العليا.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة أ٥٠)

أمثلة على الظروف التي تشير إلى إمكانية حدوث غش

فيما يلي أمثلة لظروف قد تشير إلى احتمال احتواء القوائم المالية على تحريف جوهري ناتج عن غش.

وجود تناقضات في السجلات المحاسبية، بما في ذلك:

- معاملات لم يتم تسجيلها بشكل كامل أو في الوقت المناسب، أو تم تسجيلها بطريقة غير سليمة من حيث المبلغ أو الفترة المحاسبية أو التصنيف أو سياسة المنشأة.
- أرصدة أو معاملات غير مدعومة أو غير مصرح بها.
- تعديلات تمت في آخر لحظة، ولها تأثير جوهري على النتائج المالية.
- دليل على وصول الموظفين للنُظُم والسجلات بطريقة لا تتفق مع ما هو ضروري لتنفيذ واجباتهم المصرح بها.
- بلاغات أو شكاوى للمراجع بشأن غش مزعوم.

وجود أدلة متناقضة أو مفقودة، بما في ذلك:

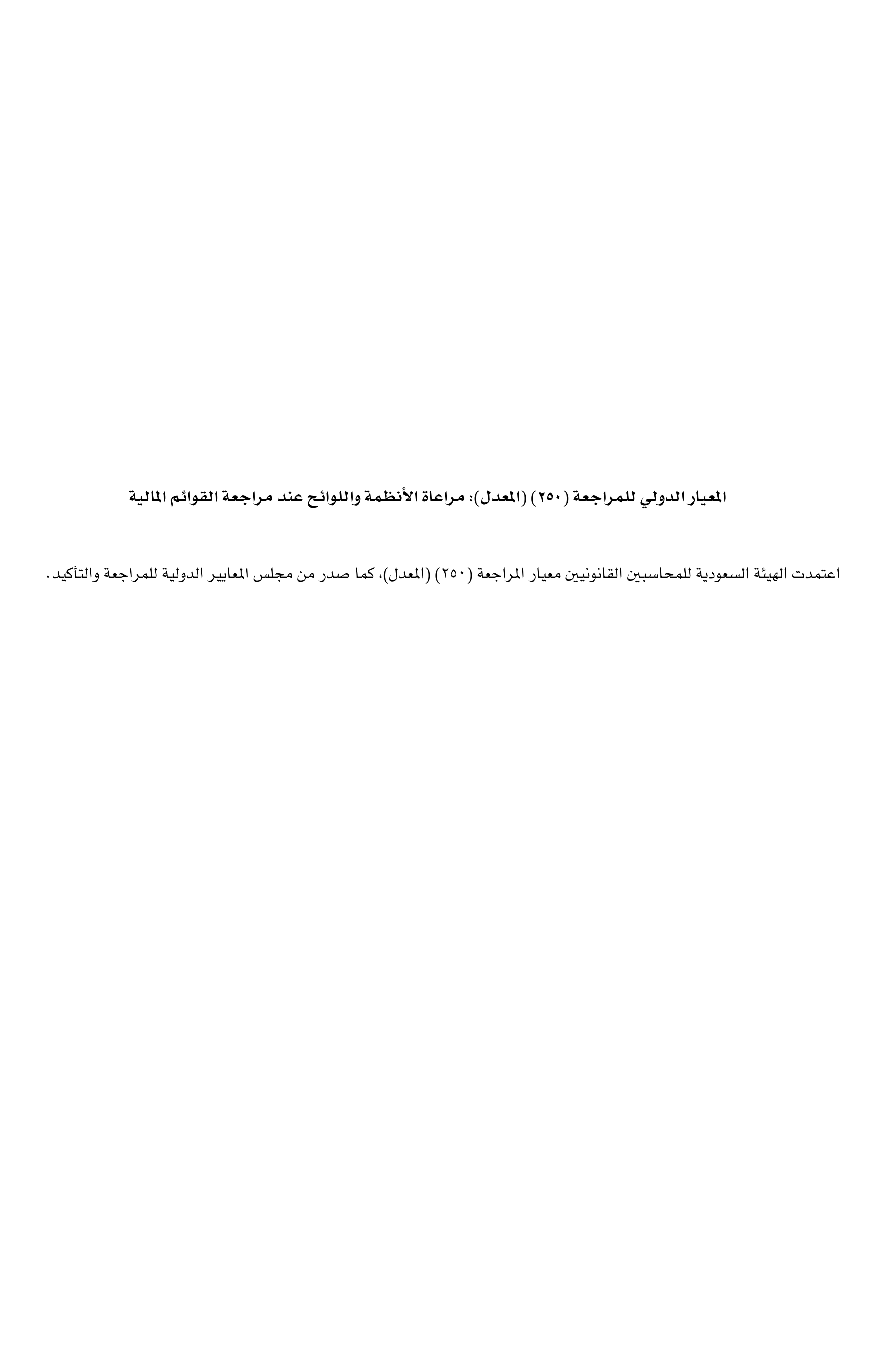
- مستندات مفقودة.
- مستندات يبدو أنه قد تم تغييرها.
- عدم توفر بعض المستندات إلا في شكل نسخ مصورة أو مرسلة إلكترونياً، عندما يكون من المتوقع وجود النسخ الأصلية من المستندات.
- بنود مهمة لم يتم تفسيرها في المطابقات.
- تغييرات غير مألوفة في قائمة المركز المالي، أو تغيرات في الاتجاهات أو في معدلات أو علاقات مهمة في القوائم المالية -على سبيل المثال، نمو المبالغ مستحقة التحصيل بصورة أسرع من الإيرادات.
- استجابات غير متسقة أو غامضة أو غير مقبولة من الإدارة أو الموظفين ناتجة عن استفسارات المراجع أو الإجراءات التحليلية.
- تناقضات غير مألوفة بين سجلات المنشأة وردود المصادقات.
- أعداد كبيرة من القيود الدائنة وتعديلات أخرى تم إجراؤها في سجلات الحسابات مستحقة التحصيل.
- عدم التفسير أو التفسير غير الكافي للفروق بين الحسابات مستحقة التحصيل في دفتر الأستاذ المساعد وحساب المراقبة، أو بين قوائم العميل والحسابات مستحقة التحصيل في دفتر الأستاذ المساعد.
- غياب أو عدم وجود الشيكات الملغاة في الظروف التي تتطلب عادةً رد الشيكات الملغاة إلى المنشأة مع كشف حساب البنك.
- غياب مخزون أو أصول مادية بأحجام كبيرة.
- عدم توفر أو غياب أدلة إلكترونية، بما لا يتسق مع ممارسات أو سياسات المنشأة بشأن الاحتفاظ بالسجلات.
- ردود أقل أو أكبر من المتوقع على المصادقات.
- عدم القدرة على تقديم أدلة على أنشطة تطوير النُظُم الرئيسية واختبارات التغيرات في البرامج وتطبيقها فيما يتعلق باستخدام النُظُم وتغييرها للسنة الحالية.

وجود علاقات إشكالية أو غير مألوفة بين المراجع والإدارة، بما في ذلك:

- منع المراجع من الوصول إلى سجلات أو أماكن أو موظفين معينين أو عملاء أو موردين أو أشخاص آخرين يمكن الحصول منهم على أدلة مراجعة.
- وضع قيود زمنية غير منطقية من جانب الإدارة للبت في قضايا معقدة أو مثيرة للجدل.
- شكوى الإدارة من طريقة أداء المراجعة، أو تهديد الإدارة لأعضاء فريق الارتباط، وبصفة خاصة فيما يتعلق بتقييمات المراجع المهمة لأدلة المراجعة أو فيما يتعلق بحسم الخلافات المحتملة مع الإدارة.
- التأخير غير المعتاد من جانب المنشأة في توفير المعلومات المطلوبة.
- عدم الرغبة في تسهيل وصول المراجع للملفات الإلكترونية الرئيسية من أجل اختبارها باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
- منع المراجع من الوصول للموظفين الرئيسين في عمليات تقنية المعلومات ومرافقها، بما في ذلك موظفي الأمن والعمليات وتطوير النُظُم.
- عدم الرغبة في القيام بإضافات أو تنقيحات في الإفصاحات الواردة في القوائم المالية حتى تكون أكثر اكتمالاً وأكثر قابلية للفهم.
- عدم الرغبة في علاج أوجه القصور التي تم تحديدها في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

غير ذلك

- عدم رغبة الإدارة في السماح للمراجع بإجراء اجتماعات مغلقة مع المكلفين بالحوكمة.
- السياسات المحاسبية التي تبدو خارجة عن أعراف الصناعة.
- التغييرات المتكررة في التقديرات المحاسبية، التي لا يبدو أنها ناتجة عن تغير في الظروف.
- التسامح في انتهاك قواعد السلوك المهني المنشأة.



المعيار الدولي للمراجعة (٢٥٠) (المعدل): مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٥٠) (المعدل)
مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١٢/١٥ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل) "*مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية*" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية. ولا ينطبق هذا المعيار على ارتباطات التأكيد الأخرى التي يتم تكليف المراجع فيها باختبار الالتزام بأنظمة أو لوائح معينة والتقرير عن ذلك بشكل منفصل.

تأثير الأنظمة واللوائح

٢. يختلف تأثير الأنظمة واللوائح على القوائم المالية اختلافاً كبيراً. وتشكل تلك الأنظمة واللوائح التي تخضع لها المنشأة الإطار النظامي والتنظيمي. وتؤثر أحكام بعض الأنظمة أو اللوائح تأثيراً مباشراً على القوائم المالية، حيث تحدد ما يجب أن تتضمنه القوائم المالية للمنشأة من مبالغ وإفصاحات. وتوجد أنظمة أو لوائح أخرى يجب أن تلتزم بها الإدارة أو تفرض الأحكام التي يُسمح في إطارها للمنشأة بممارسة أعمالها لكن دون أن يكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية للمنشأة. وتعمل بعض المنشآت في صناعات تخضع لتنظيم صارم (مثل البنوك والشركات الكيماوية). وتوجد منشآت أخرى لا تخضع إلا للأنظمة واللوائح العديدة التي تتعلق عموماً بالنواحي التشغيلية للعمل (مثل تلك المتعلقة بالسلامة والصحة المهنية وتكافؤ فرص العمل). وقد ينتج عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح غرامات أو دعاوى قضائية أو تبعات أخرى قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرات أ١-أ٨)

٣. تتحمل الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، مسؤولية التأكد من أن عمليات المنشأة تتم وفقاً لأحكام الأنظمة واللوائح، بما في ذلك الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح التي تحدد المبالغ والإفصاحات المقرر عنها في القوائم المالية للمنشأة.

مسؤولية المراجع

٤. تهدف متطلبات هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في تحديد حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح. إلا أن المراجع ليس مسؤولاً عن منع عدم الالتزام، ولا يُتوقع منه أن يكتشف عدم الالتزام بجميع الأنظمة واللوائح.

٥. يُعَد المراجع مسؤولاً عن الوصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.[1] ويأخذ المراجع في حسبانه عند مراجعة القوائم المالية الإطار النظامي والتنظيمي المنطبق. وبسبب القيود الملازمة لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة.[2] وفي سياق الأنظمة واللوائح، تكون التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أكبر لأسباب مثل ما يلي:

- وجود أنظمة ولوائح عديدة ترتبط بشكل أساسي بالجوانب التشغيلية للمنشأة، ولا تؤثر عادة على القوائم المالية ولا تتضمنها نُظُم معلومات المنشأة ذات الصلة بالتقرير المالي.
- احتمال انطواء حالة عدم الالتزام على سلوك يهدف إلى إخفائها، مثل التواطؤ أو التزوير أو تعمد عدم تسجيل المعاملات أو تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة أو التحريف المتعمد في الإفادات المقدمة إلى المراجع.
- اختصاص المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية بالفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكل عدم التزام.

وعادةً، كلما ابتعدت حالة عدم الالتزام عن المعاملات والأحداث التي يظهر أثرها في القوائم المالية، قلت احتمالية إدراك المراجع لها أو علمه بها.

---

[1] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ٥

[2] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتين أ٥٣ وأ٥٤

٦. يميز هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالالتزام بنوعين مختلفين من الأنظمة واللوائح كما يلي: (راجع: الفقرات أ٦، أ١٢، أ١٣)

(أ) أحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة(*) والضريبة ومعاشات التقاعد (انظر الفقرة ١٤)؛ (راجع: الفقرة أ١٢)؛

(ب) الأنظمة واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية، إلا أن الالتزام بها قد يكون أساسياً في الجوانب التشغيلية للعمل، أو قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها، أو لتفادي عقوبات جوهرية (على سبيل المثال، الالتزام بشروط رخصة تشغيل معينة، أو الالتزام بالمتطلبات التنظيمية المتعلقة بالملاءة، أو الالتزام باللوائح البيئية)؛ وبالتالي فقد يكون لعدم الالتزام بهذه الأنظمة واللوائح تأثير جوهري على القوائم المالية (انظر الفقرة ١٥) (راجع: الفقرة أ١٣)

٧. في هذا المعيار، تم تحديد متطلبات مختلفة لكل نوع من نوعي الأنظمة واللوائح المذكورين أعلاه. فبالنسبة للنوع المشار إليه في الفقرة ٦(أ)، تتمثل مسؤولية المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مدى الالتزام بأحكام تلك الأنظمة واللوائح. وبالنسبة للنوع المشار إليه في الفقرة ٦(ب)، تقتصر مسؤولية المراجع على اتخاذ إجراءات مراجعة محددة للمساعدة في تحديد مدى عدم الالتزام بتلك الأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

٨. يتطلب هذا المعيار أن يظل المراجع منتبهاً لاحتمال أن إجراءات المراجعة الأخرى المطبقة لغرض تكوين رأي في القوائم المالية قد تلفت انتباهه إلى حالات عدم التزام. وفي هذا السياق فإنه من المهم الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٢٠٠)،[٣] مع الأخذ في الحسبان مدى الأنظمة واللوائح التي تؤثر على المنشأة.

٩. قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية تختلف عن هذا المعيار أو تتجاوزه بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات أخلاقية ذات صلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، ومثال ذلك: (راجع: الفقرة أ٨)

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة باتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتقييم مدى مناسبة استجابتهم لعدم الالتزام، وتحديد ما إذا كان هناك حاجة لتصرف إضافي؛

(ب) إبلاغ المراجعين الآخرين بما يتم تحديده أو الاشتباه فيه من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (على سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية لمجموعة)؛

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بحالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

قد يوفر الالتزام بأية مسؤوليات إضافية المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المراجع وفقاً لهذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال).

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ٢٠١٧/١٢/١٥ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١١. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية؛

---

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

٣ معيار المراجعة ٢٠٠، الفقرة ١٥

(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة محددة للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الأخرى التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية؛

(ج) الاستجابة بشكل مناسب لما يتم الوقوف عليه أثناء المراجعة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

تعريف

١٢. لأغراض هذا المعيار، يكون للمصطلح التالي المعنى الموضح قرينه أدناه:

عدم الالتزام- تصرفات المنشأة أو المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأفراد الآخرين الذين يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها، بالامتناع عن فعل أو ارتكابه، سواءً عن قصد أو غير قصد، بالمخالفة للأنظمة أو اللوائح السارية. ولا يشمل عدم الالتزام سوء السلوك الشخصي غير المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة. (راجع: الفقرتين أ٩، أ١٠)

المتطلبات

مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللوائح

١٣. في إطار التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)،[٤] يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهمٍ عامٍ لما يلي:

(أ) الإطار النظامي والتنظيمي الذي تخضع له المنشأة والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه المنشأة؛

(ب) كيفية التزام المنشأة بذلك الإطار. (راجع: الفقرة أ١١)

١٤. يجب على المراجع أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٢)

١٥. يجب على المراجع تنفيذ إجراءات المراجعة الآتية للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الأخرى، التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية: (راجع: الفقرتين أ١٣، أ١٤)

(أ) الاستفسار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه الأنظمة واللوائح؛

(ب) التحقق من المراسلات، إن وجدت، المتبادلة مع سلطات الترخيص أو السلطات التنظيمية ذات الصلة.

١٦. يجب على المراجع أن يظل منتبهاً أثناء المراجعة لاحتمال أن إجراءات المراجعة الأخرى المطبقة قد تلفت انتباهه إلى حالات عدم التزام، أو عدم التزام مشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح. (راجع: الفقرة ١٥)

١٧. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة بأنه قد تم الإفصاح له عن جميع الحالات المعروفة لعدم الالتزام، أو عدم الالتزام المشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح والتي يجب أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٦)

١٨. في حال عدم وجود أية حالة من حالات عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، لا يكون المراجع مطالباً بتنفيذ إجراءات مراجعة تتعلق بمدى التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح خلاف الإجراءات المبينة في الفقرات ١٣-١٧.

إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه

١٩. عندما يصبح المراجع مدركاً لمعلومات تتعلق بحالة عدم التزام، أو عدم التزام مشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح، فيجب عليه: (راجع: الفقرتين أ١٧، أ١٨)

(أ) أن يتوصل إلى فهم لطبيعة التصرف والظروف التي حدث فيها؛

---

[٤] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ١١

(ب) أن يحصل على المزيد من المعلومات لتقويم التأثير المحتمل على القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٩)

٢٠. إذا اشتبه المراجع في وجود عدم التزام، فيجب عليه، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، مناقشة الأمر مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وإذا لم تقدم الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، معلومات كافية تؤيد التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، ورأى المراجع بحسب حكمه أن عدم الالتزام المشتبه فيه قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية، فيجب أن ينظر المراجع في مدى الحاجة للحصول على مشورة قانونية. (راجع: الفقرات أ٢٠-أ٢٢)

٢١. إذا لم يكن ممكناً الحصول على معلومات كافية عن عدم الالتزام المشتبه فيه، فيجب على المراجع تقويم تأثير الافتقار إلى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على رأيه.

٢٢. يجب على المراجع أن يُقوِّم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه بالنسبة لجوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك تقييم المراجع للخطر وإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة، وأن يتخذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرات أ٢٣، أ٢٥)

الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه للمكلفين بالحوكمة

٢٣. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمور المتعلقة بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي تنمو إلى علمه خلال سير المراجعة، ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وبالتالي يكونون مدركين للأمور المتعلقة بعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، التي قام المراجع فعلاً بالإبلاغ عنها،[٥] إلا إذا كان من الواضح أن تلك الأمور ليست لها تبعات مهمة.

٢٤. إذا اعتقد المراجع، بحسب حكمه، أن عدم الالتزام المشار إليه في الفقرة ٢٣ يعد تصرفاً متعمداً وجوهرياً، فيجب عليه إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة في أقرب وقت ممكن عملياً.

٢٥. في حالة اشتباه المراجع في أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة متورطون في عدم الالتزام، فيجب عليه إبلاغ الأمر إلى المستوى الأعلى التالي في السلطة داخل المنشأة، إن كان موجوداً، مثل لجنة المراجعة أو المجلس المشرف. وعندما لا توجد سلطة أعلى، أو إذا كان المراجع يعتقد أنه لن يتم اتخاذ تصرف بشأن ما تم الإبلاغ عنه، أو كان غير متأكد بشأن الشخص الذي سيقدَّم له التقرير، فيجب على المراجع أن ينظر في مدى الحاجة للحصول على مشورة قانونية.

الآثار المحتملة في تقرير المراجع المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرتين أ٢٦، أ٢٧)

٢٦. إذا خلص المراجع إلى أن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه له تأثير جوهري على القوائم المالية، ولم تعكس القوائم المالية هذا التأثير بشكل كافٍ، فيجب عليه، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً معارضاً في القوائم المالية.[٦]

٢٧. إذا منعت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة المراجع من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتقويم ما إذا كان عدم الالتزام، الذي ربما يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية، قد حدث أو من المرجح أنه قد حدث، فيجب على المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً أو أن يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية، على أساس تقييد نطاق المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[٧]

٢٨. إذا لم يكن المراجع قادراً على تحديد ما إذا كان هناك عدم التزام قد حدث بسبب قيود فرضتها الظروف، وليس الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، فيجب على المراجع تقويم التأثير على رأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

---

[٥] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

[٦] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرتين ٧ و٨

[٧] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرتين ٧ و٩

التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة

٢٩. إذا حدد المراجع حدوث، أو اشتبه في حدوث، عدم التزام بالأنظمة واللوائح، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة: (راجع: الفقرات أ٢٨-أ٣٤)

(أ) تتطلب من المراجع تقديم تقرير لسلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب، بحسب الظروف، التقرير بموجبها لسلطة معنية خارج المنشأة.

التوثيق

٣٠. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة[٨] عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إضافة إلى ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٣٥، أ٣٦)

(أ) إجراءات المراجعة المنفذة والأحكام المهنية المهمة المتخذة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن عدم الالتزام؛

(ب) المناقشات التي جرت مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم بشأن الأمور المهمة ذات العلاقة بعدم الالتزام، بما في ذلك كيفية استجابة الإدارة، وعند الاقتضاء، المكلفين بالحوكمة لذلك الأمر.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرات ٣-٩)

أ١. تتحمل الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، مسؤولية التأكد من أن عمليات المنشأة تتم وفقاً للأنظمة واللوائح. وقد تؤثر الأنظمة واللوائح على القوائم المالية للمنشأة بطرق مختلفة، على سبيل المثال، قد تؤثر وبشكل مباشر على إفصاحات محددة مطلوبة من المنشأة في القوائم المالية، أو قد تفرض إطار التقرير المالي المنطبق. وقد تحدد أيضاً حقوقاً والتزامات قانونية معينة للمنشأة، يتم إثبات بعضها في قوائمها المالية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الأنظمة واللوائح قد تفرض عقوبات في حالة عدم الالتزام.

أ٢. فيما يلي أمثلة لأنواع السياسات والإجراءات التي قد تطبقها المنشأة لمساعدتها في منع حدوث حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح واكتشاف حدوثها:

- متابعة المتطلبات النظامية والتأكد من أن إجراءات التشغيل مصممة للوفاء بهذه المتطلبات.
- إنشاء وتشغيل نظم رقابة داخلية مناسبة.
- وضع قواعد للسلوك المهني والإعلان عنها واتباعها.
- التأكد من تدريب العاملين بشكل مناسب على قواعد السلوك المهني وفهمهم لها.
- متابعة الالتزام بقواعد السلوك المهني، واتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة تجاه من لا يلتزم بها من الموظفين.
- إشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة المتطلبات القانونية.
- الاحتفاظ بسجل للأنظمة واللوائح المهمة التي يجب على المنشأة الالتزام بها في إطار الصناعة التي تنتمي إليها وسجل للشكاوى.

وفي المنشآت الأكبر، قد يُضاف إلى هذه السياسات والإجراءات تحديد مسؤوليات مناسبة لما يلي:

- وظيفة المراجعة الداخلية.

[٨] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ٦

- لجنة المراجعة.
- وظيفة الالتزام بالأنظمة واللوائح.

مسؤولية المراجع

أ٣. قد ينتج عن عدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح تحريف جوهري في القوائم المالية. وقد يؤثر اكتشاف عدم الالتزام، بغض النظر عن أهميته النسبية، على جوانب أخرى لعملية المراجعة، بما في ذلك على سبيل المثال، نظر المراجع في نزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين.

أ٤. إن الفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكل عدم التزام بالأنظمة واللوائح هو أمر تختص به المحاكم أو الجهات القضائية الأخرى المعنية، وعادةً ما يكون خارج نطاق الاختصاص المهني للمراجع. وبالرغم من ذلك، فإن تدريب المراجع وخبرته وفهمه للمنشأة والصناعة أو القطاع الذي تنتمي إليه، قد يوفر أساساً لإدراك أن بعض التصرفات التي تنمو إلى علمه قد تشكل عدم التزام بالأنظمة واللوائح.

أ٥. وفقاً لمتطلبات نظامية خاصة، قد يُطلب من المراجع أن يقوم على وجه الخصوص، كجزء من مراجعة القوائم المالية، بالتقرير عمّا إذا كانت المنشأة ملتزمة بأحكام أنظمة أو لوائح معينة. وفي هذه الظروف، يتعامل معيار المراجعة (٧٠٠)[٩] أو معيار المراجعة (٨٠٠)[١٠] مع كيفية تناول هذه المسؤوليات في تقرير المراجع. وعلاوةً على ذلك، ومتى وجدت متطلبات تقرير محددة نظامياً، فقد يكون من الضروري أن تتضمن خطة المراجعة اختبارات مناسبة للالتزام بأحكام هذه الأنظمة واللوائح.

أنواع الأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة ٦)

أ٦. قد تؤثر طبيعة وظروف المنشأة على ما إذا كانت الأنظمة واللوائح ذات الصلة واقعة ضمن نوعي الأنظمة واللوائح المبينة في الفقرتين ٦ (أ) أو ٦ (ب). ومن أمثلة الأنظمة واللوائح التي قد تكون مشمولة في النوعين الموضحين في الفقرة ٦، تلك التي تتناول:

- الغش والفساد والرشوة.
- غسل الأموال وتمويل الإرهاب ومتحصلات الجريمة.
- أسواق الأوراق المالية والتداول فيها.
- المنتجات والخدمات المصرفية والمنتجات والخدمات المالية الأخرى.
- حماية البيانات.
- التزامات ومدفوعات الضرائب والزكاة(*) ومعاشات التقاعد.
- حماية البيئة.
- الصحة والسلامة العامة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧. في القطاع العام، قد تكون هناك مسؤوليات مراجعة إضافية فيما يتعلق بمراعاة الأنظمة واللوائح التي قد ترتبط بمراجعة القوائم المالية أو قد تمتد إلى جوانب أخرى من عمليات المنشأة.

---

٩ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ٤٣

١٠ معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة ١١

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

المسؤوليات الإضافية المحددة بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات أخلاقية ذات صلة (راجع: الفقرة ٩)

أ٨. قد تتطلب أنظمة أو لوائح أو متطلبات أخلاقية ذات صلة من المراجع تنفيذ إجراءات إضافية واتخاذ مزيد من التصرفات. فعلى سبيل المثال، تتطلب قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين من المراجع اتخاذ خطوات للاستجابة لحالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات. وقد تشمل تلك الخطوات الإبلاغ عن حالة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، إلى المراجعين الآخرين داخل المجموعة، بما في ذلك الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجعي مكونات المجموعة أو المراجعين الآخرين الذين ينفذون عملاً في مكونات المجموعة لأغراض أخرى خلاف مراجعة القوائم المالية للمجموعة.[١١]

تعريف (راجع: الفقرة ١٢)

أ٩. تشمل التصرفات التي تؤدي إلى عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المعاملات التي تبرمها المنشأة أو التي يبرمها باسمها أو بالنيابة عنها المكلفون بالحوكمة أو الإدارة أو أفراد آخرون يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها.

أ١٠. يشمل عدم الالتزام أيضاً سوء السلوك الشخصي المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة، على سبيل المثال، في الحالات التي يقبل فيها شخص في مركز إداري كبير، بصفته الشخصية، رشوة من أحد موردي المنشأة، وفي مقابل ذلك يضمن تعيين المورد لتقديم خدمات أو عقود للمنشأة.

مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللوائح

التوصل إلى فهم للإطار النظامي والتنظيمي (راجع: الفقرة ١٣)

أ١١. للتوصل إلى فهم عام للإطار النظامي والتنظيمي، وكيفية التزام المنشأة بذلك الإطار، فقد يقوم المراجع، على سبيل المثال، بما يلي:

- استخدام فهمه الحالي لعوامل الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى الخاصة بها؛
- تحديث فهمه لتلك الأنظمة واللوائح التي تحدد بشكل مباشر المبالغ والإفصاحات المقرر عنها في القوائم المالية؛
- الاستفسار من الإدارة عن الأنظمة أو اللوائح التي قد يتوقع أن يكون لها تأثير أساسي على عمليات المنشأة؛
- الاستفسار من الإدارة عن سياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بالالتزام بالأنظمة واللوائح؛
- الاستفسار من الإدارة عن السياسات أو الإجراءات المتبعة لمعرفة وتقويم المطالبات القضائية والمحاسبة عنها.

الأنظمة واللوائح المتعارف على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٦، ١٤)

أ١٢. توجد أنظمة ولوائح معينة راسخة ومعروفة للمنشأة وداخل الصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه، وذات صلة بالقوائم المالية للمنشأة (كما هو مبين في الفقرة ٦ (أ)). وقد تتضمن هذه الأنظمة واللوائح أموراً ترتبط، على سبيل المثال، بما يلي:

- شكل ومحتوى القوائم المالية؛ أو
- قضايا التقرير المالي الخاصة بالصناعة؛ أو
- المحاسبة عن المعاملات الخاضعة لعقود حكومية؛ أو
- استحقاق أو إثبات مصروفات الزكاة(*) وضريبة الدخل أو تكاليف معاشات التقاعد.

---

[١١] انظر على سبيل المثال البندين ٢٢٥-٢١ و٢٢٥-٢٢ من قواعد أخلاقيات المهنة.

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

وقد تكون بعض أحكام تلك الأنظمة واللوائح ذات صلة مباشرة بإقرارات محددة في القوائم المالية (على سبيل المثال، اكتمال مخصصات الزكاة(*) وضريبة الدخل)، فيما قد يكون البعض الآخر ذا صلة مباشرة بالقوائم المالية ككل (على سبيل المثال، القوائم المطلوبة التي تشكل مجموعة كاملة من القوائم المالية). ويتمثل هدف المتطلب الوارد في الفقرة ١٤ في أن يقوم المراجع بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بتحديد المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية عملاً بالأحكام ذات الصلة في تلك الأنظمة واللوائح.

وقد ينتج عن عدم الالتزام بالأحكام الأخرى لهذه الأنظمة واللوائح والأنظمة واللوائح الأخرى غرامات أو دعاوى قضائية أو تبعات أخرى على المنشأة، قد يلزم إظهار التكاليف المتعلقة بها في القوائم المالية، ولكن لا تعد ذات تأثير مباشر على القوائم المالية كما هو مبين في الفقرة ٦(أ).

إجراءات تحديد حالات عدم الالتزام – الأنظمة واللوائح الأخرى (راجع: الفقرتين ٦ ، ١٥)

أ١٣. قد تحتاج بعض الأنظمة واللوائح الأخرى إلى انتباه خاص من جانب المراجع لأن لها تأثيراً أساسياً على عمليات المنشأة (كما هو مبين في الفقرة ٦ (ب)). وقد يتسبب عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي لها تأثير أساسي على عمليات المنشأة في توقف عمليات المنشأة، أو التشكيك في استمرار المنشأة كمنشأة مستمرة.[١٢] فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون لعدم الالتزام بمتطلبات ترخيص المنشأة أو متطلب آخر لتنفيذ عمليات المنشأة مثل هذا الأثر (مثل عدم التزام البنك بمتطلبات رأس المال أو الاستثمار). ويوجد أيضاً العديد من الأنظمة واللوائح التي تتعلق بشكل أساسي بالجوانب التشغيلية للمنشأة التي لا تؤثر عادةً على القوائم المالية ولا تتضمنها نُظُم معلومات المنشأة ذات الصلة بالتقرير المالي.

أ١٤. نظراً لأن تبعات الأنظمة واللوائح الأخرى على التقرير المالي يمكن أن تتنوع تبعاً لعمليات المنشأة، فإن إجراءات المراجعة التي تتطلبها الفقرة (١٥) موجهة إلى لفت انتباه المراجع إلى حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

عدم الالتزام الذي يعلم به المراجع من خلال إجراءات المراجعة الأخرى (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٥. قد تلفت إجراءات المراجعة المطبقة لتكوين رأي في القوائم المالية انتباه المراجع إلى حالات عدم التزام، أو عدم التزام مشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح. وقد تشمل هذه الإجراءات على سبيل المثال ما يلي:

- قراءة المحاضر؛
- الاستفسار من إدارة المنشأة والمستشار القانوني الداخلي أو المستشار القانوني الخارجي عن الدعاوى القضائية والمطالبات والتقديرات؛
- إجراء الاختبارات الأساسية لتفاصيل فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ١٧)

أ١٦. نظراً لأن تأثير الأنظمة واللوائح على القوائم المالية يمكن أن يختلف بشكل كبير، فإن الإفادات المكتوبة توفر أدلة المراجعة الضرورية بشأن معرفة الإدارة بحالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، التي قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الإفادات المكتوبة في حد ذاتها لا توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وبالتالي، لا تؤثر على طبيعة ومدى أدلة المراجعة الأخرى التي يجب أن يحصل عليها المراجع.[١٣]

[١٢] راجع معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[١٣] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"، الفقرة ٤

إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه

مؤشرات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة ١٩)

أ١٧. قد يصبح المراجع مدركاً لمعلومات بشأن حالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح، نتيجة تنفيذ إجراءات خلاف تلك الواردة في الفقرات ١٣-١٧ (على سبيل المثال، عندما ينبّه مبلغ ما المراجع إلى حالة عدم التزام).

أ١٨. قد تمثل الأمور الآتية مؤشراً على عدم التزام بالأنظمة واللوائح:

- تحقيقات من قبل سلطات تنظيمية ودوائر حكومية، أو دفع غرامات أو فرض عقوبات.
- مدفوعات لخدمات غير محددة أو قروض لمستشارين أو لأطراف ذات علاقة أو لموظفين أو موظفين حكوميين.
- عمولات مبيعات أو أتعاب وكلاء تظهر بشكل مُبالغ فيه بالمقارنة مع المبالغ التي تدفعها المنشأة عادةً أو التي تُدفع في الصناعة التي تنتمي إليها، أو بالمقارنة مع الخدمات التي تم استلامها بالفعل.
- الشراء بأسعار أعلى أو أقل من سعر السوق بشكل كبير.
- مدفوعات نقدية غير عادية، أو مشتريات في صورة شيكات صرّافين تُدفع لحاملها، أو تحويلات لحسابات بنكية مرقمة.
- معاملات غير عادية مع شركات مسجلة في دول توفر ملاذات ضريبية.
- مدفوعات مقابل سلع أو خدمات قُدمت إلى دولة خلاف دولة المنشأ.
- مدفوعات بدون وثيقة رقابية ملائمة على عملية الصرف.
- وجود نظام معلومات يفشل، سواء بسبب تصميمه أو بشكل عرضي، في توفير مسار تتبعي كافٍ للمراجعة أو في توفير أدلة كافية.
- معاملات غير مصرح بها أو معاملات مسجلة بشكل غير سليم.
- تعليقات سلبية من وسائل الإعلام.

أمور ذات صلة بتقويم المراجع (راجع: الفقرة ١٩ (ب))

أ١٩. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم المراجع للتأثير المحتمل على القوائم المالية ما يلي:

- التبعات المالية المحتملة لعدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، على القوائم المالية بما في ذلك، على سبيل المثال، فرض غرامات وعقوبات وتعويضات، والتهديد بمصادرة الأصول، والوقف الجبري للعمليات، والدعاوى القضائية.
- ما إذا كانت التبعات المالية المحتملة تتطلب الإفصاح.
- ما إذا كانت التبعات المالية المحتملة خطيرة بشكل يدعو إلى الشك في العرض العادل للقوائم المالية، أو بشكل يجعل القوائم المالية مضللة بأية صورة أخرى.

إجراءات المراجعة وإبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بعدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٢٠. يتطلب الأمر من المراجع مناقشة عدم الالتزام المشتبه في حدوثه مع المستوى الإداري المناسب ومع المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لأنهم قد يكونون قادرين على تقديم أدلة مراجعة إضافية. فعلى سبيل المثال، قد يتأكد المراجع من أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لديهم الفهم نفسه للحقائق والظروف ذات الصلة بالمعاملات أو الأحداث التي أدت إلى عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المشتبه في حدوثه.

أ٢١. ومع ذلك، قد تقيد الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول إبلاغ المراجع عن أمور معينة للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه التحديد تقديم إبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بتقديم تقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية وفقاً لقوانين مكافحة غسل الأموال. وفي مثل تلك الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

أ٢٢. إذا لم تقدم الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، معلومات كافية للمراجع تفيد بأن المنشأة ملتزمة في الواقع بالأنظمة واللوائح، فقد يرى المراجع أنه من المناسب التشاور مع المستشار القانوني الداخلي أو الخارجي للمنشأة بشأن تطبيق الأنظمة واللوائح حسب الظروف، بما في ذلك بشأن احتمال حدوث غش والتأثيرات المحتملة على القوائم المالية. وإذا رأى المراجع أن التشاور مع المستشار القانوني للمنشأة غير مناسب، أو إذا لم يقتنع برأي المستشار القانوني، فقد يري أنه من المناسب التشاور بشكل سري مع أشخاص آخرين داخل المكتب أو مكتب آخر في الشبكة أو مع هيئة مهنية أو مع المستشار القانوني للمراجع، بشأن ما إذا كانت هناك مخالفة للأنظمة واللوائح، بما في ذلك احتمال حدوث غش والتبعات النظامية المحتملة لذلك، وما هي التصرفات الأخرى، إن وجدت، التي قد يتخذها المراجع.

تقويم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٢٣ وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٢، فإن المراجع يقوِّم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه بالنسبة لجوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك تقييم المراجع للمخاطر وإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة. وسوف تعتمد الآثار المترتبة على عدم التزام معين محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، على علاقة ارتكاب الفعل وإخفائه، إن وجد، بأنشطة الرقابة المحددة وبالمستوى الإداري أو الأفراد المتورطين الذين يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها، وبخاصة الآثار المترتبة الناتجة عن تورط أعلى سلطة في المنشأة. وحسبما هو موضح في الفقرة ٩، فإن التزام المراجع بالأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة يمكن أن يوفر مزيداً من المعلومات ذات الصلة بمسؤوليات المراجع وفقاً للفقرة ٢٢.

أ٢٤. من أمثلة الظروف التي قد تؤدي إلى قيام المراجع بتقويم ما يترتب على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه من آثار على إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة المستلمة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلفين بالحوكمة، ما يلي:

- اشتباه المراجع في تورط الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو في عزمهم على التورط في أي عدم التزام محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه أو امتلاك المرجع لأدلة على ذلك.

- إدراك المراجع لعلم الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بعدم الالتزام، وخلافاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية، عدم قيامهم بالإبلاغ عن الأمر أو التصريح بالإبلاغ عنه لسلطة معنية خلال فترة معقولة.

أ٢٥. في ظروف معينة، قد ينظر المراجع في الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح، على سبيل المثال عندما لا تتخذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة التصرف التصحيحي الذي يراه المراجع مناسباً في ظل الظروف القائمة، أو عندما يثير عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه شكوكاً حول نزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حتى ولو كان عدم الالتزام غير جوهري بالنسبة للقوائم المالية. وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد ما إذا كان الانسحاب من الارتباط مناسباً. وعندما يقرر المراجع أن الانسحاب من الارتباط سيكون مناسباً، فإن فعل ذلك لن يكون بديلاً عن الالتزام بالمسؤوليات الأخرى بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة للاستجابة إلى عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. وعلاوة على ذلك، تشير الفقرة أ٨ من معيار المراجعة (٢٢٠)[١٤] إلى أن بعض المتطلبات الأخلاقية قد تتطلب من المراجع السابق، بناءً على طلب من المراجع التالي المقترح، تقديم معلومات بشأن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح إلى المراجع التالي.

---

[١٤] معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

الآثار المحتملة في تقرير المراجع المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرات ٢٦-٢٨)

أ٢٦. يتم الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، في تقرير المراجع عندما يعدل المراجع الرأي وفقاً للفقرات ٢٦-٢٨. وفي بعض الظروف الأخرى، قد يقوم المراجع بالإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في تقرير المراجع، على سبيل المثال:

- عندما يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى، بالإضافة إلى مسؤوليات المراجع بموجب المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة ٤٣ من معيار المراجعة (٧٠٠)؛ أو
- عندما يقرر المراجع أن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه يعد أحد الأمور الرئيسة للمراجعة، وبالتالي يقوم بالإبلاغ عن الأمر وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)،[١٥] ما لم تنطبق الفقرة ١٤ من ذلك المعيار؛ أو
- في حالات استثنائية، عندما لا تتخذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة التصرف التصحيحي الذي يراه المراجع مناسباً في ظل الظروف القائمة، ويكون الانسحاب من الارتباط غير ممكن (انظر الفقرة أ٢٥)، قد ينظر المراجع في وصف عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في فقرة أمر آخر وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦).[١٦]

أ٢٧. قد تمنع أنظمة أو لوائح الإفصاح العلني عن أمر معين، سواءً من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو المراجع. فعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ أو اتخاذ أي تصرف آخر قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة. وعندما يعتزم المراجع الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في تقريره في ظل الظروف الموضحة في الفقرة أ٢٦ أو غيرها، فقد يكون لتلك الأنظمة أو اللوائح آثار على قدرة المراجع على وصف الأمر في تقريره، أو في بعض الظروف على إصدار تقرير المراجع. وفي مثل تلك الحالات، قد يأخذ المراجع في الحسبان الحصول على مشورة قانونية لتحديد التصرف المناسب.

التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٢٨. قد يكون من المطلوب أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة لأن:

(أ) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تتطلب من المراجع التقرير عنها (انظر الفقرة أ٢٩)؛ أو

(ب) المراجع قد حدد أن التقرير يعد تصرفاً مناسباً كاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة (انظر الفقرة أ٣٠)؛ أو

(ج) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تمنح المراجع الحق في القيام بذلك (انظر الفقرة أ٣١).

أ٢٩. قد يكون المراجع مطالباً في بعض الدول بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات أخلاقية ذات صلة بالتقرير عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة. فعلى سبيل المثال، توجد في بعض الدول متطلبات نظامية تلزم مراجعي المؤسسات المالية بالتقرير عن حدوث أو الاشتباه في حدوث عدم التزام بالأنظمة واللوائح لسلطة إشرافية. وأيضاً، قد تنشأ تحريفات عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، وقد يكون المراجع مطالباً في بعض الدول بالتقرير عن التحريفات لسلطة معنية في الحالات التي تفشل فيها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة في اتخاذ تصرف تصحيحي.

أ٣٠. في حالات أخرى، قد يكون المراجع مطالباً بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتحديد ما إذا كان التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة يعد تصرفاً مناسباً في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، تتطلب قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين أن يتخذ المراجع خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة

---

[١٥] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

[١٦] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

لاتخاذ تصرفات إضافية، قد تتضمن التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة.[١٧] وتوضح قواعد أخلاقيات المهنة أن مثل هذا التقرير لا يعد خرقاً لواجب السرية بموجب قواعد أخلاقيات المهنة.[١٨]

أ٣١. وحتى إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة لا تتضمن متطلبات تتناول التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، فإنها قد تمنح المراجع الحق في التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة. فعلى سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية للمؤسسات المالية، قد يكون للمراجع الحق بموجب الأنظمة أو اللوائح في مناقشة أمور مثل عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه مع سلطة إشرافية.

أ٣٢. في ظروف أخرى، قد يكون التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة ممنوعاً في ضوء واجب المراجع المتعلق بالسرية بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات أخلاقية ذات صلة.

أ٣٣. قد ينطوي القيام بالتحديد الذي تتطلبه الفقرة ٢٩ على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. وبناءً عليه، يجوز للمراجع أن يأخذ في الحسبان التشاور الداخلي (على سبيل المثال، داخل المكتب أو داخل مكتب في الشبكة) أو بشكل سري مع سلطة تنظيمية أو جهة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو من شأنه أن يخل بواجب السرية). وقد يأخذ المراجع في الحسبان أيضاً الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة أمامه والآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٣٤. قد يكون المراجع في القطاع العام ملزماً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى هيئة حاكمة أخرى أو التقرير عن عدم الالتزام في تقريره.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٣٥. قد يتضمن توثيق المراجع للنتائج المتعلقة بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، على سبيل المثال:

- نسخ من السجلات أو المستندات.
- محاضر المناقشات التي تمت مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو مع أطراف من خارج المنشأة.

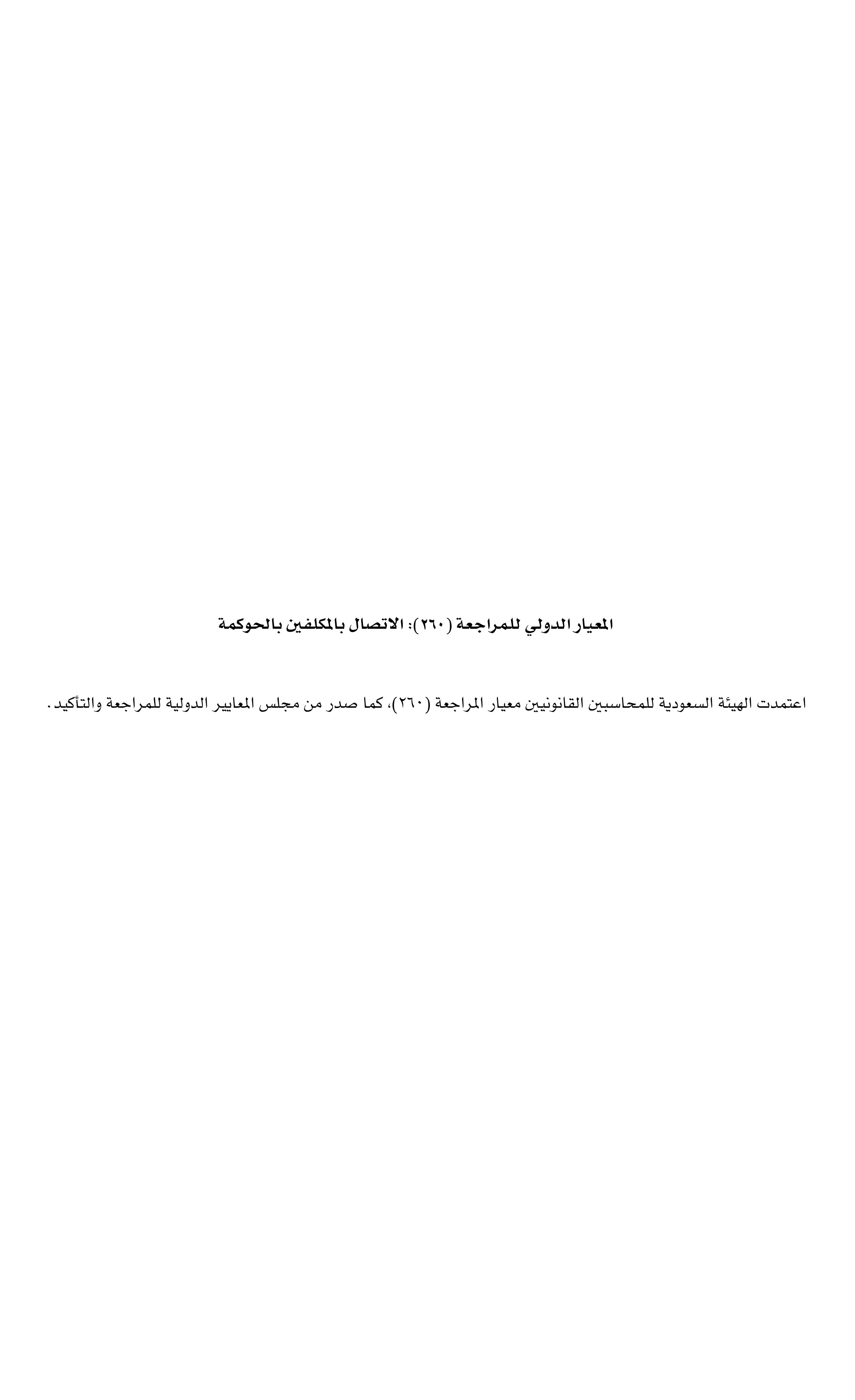
أ٣٦. قد تحدد أيضاً الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة متطلبات توثيق إضافية فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.[١٩]

---

١٧ انظر على سبيل المثال البند ٢٢٥-٢٩ والبنود ٢٢٥-٣٣ إلى ٢٢٥-٣٦ من قواعد أخلاقيات المهنة.

١٨ انظر على سبيل المثال البند ١٤٠-٧ والبند ٢٢٥-٣٥ من قواعد أخلاقيات المهنة.

١٩ انظر على سبيل المثال البند ٢٢٥-٣٧ من قواعد أخلاقيات المهنة.



المعيار الدولي للمراجعة (٢٦٠): الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٦٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٦٠)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٦٠) *"الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"* .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند مراجعة القوائم المالية. وعلى الرغم من أن هذا المعيار يُطبق بغض النظر عن هيكل الحوكمة في المنشأة أو حجمها، فإنه توجد اعتبارات معينة يتم تطبيقها عندما يكون جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وعند مراجعة المنشآت المدرجة. ولا يضع هذا المعيار متطلبات تتعلق باتصال المراجع بإدارة المنشأة أو ملاكها ما لم يكونوا مكلفين أيضاً بدور في الحوكمة.

٢. تمت صياغة هذا المعيار في سياق مراجعة القوائم المالية، لكنه قد يكون قابلاً للتطبيق أيضاً، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، على مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى، عندما يكون المكلفون بالحوكمة مسؤولين عن الإشراف على إعداد هذه المعلومات.

٣. اعترافاً بأهمية الاتصال المتبادل الفعّال عند مراجعة القوائم المالية، فإن هذا المعيار يوفر إطاراً شاملاً لاتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة، ويُحدد بعض الأمور المعينة التي يجب إبلاغهم بها. وقد حددت معايير المراجعة الأخرى أموراً إضافية يجب الإبلاغ بها، تكمّل متطلبات هذا المعيار (انظر الملحق الأول). وإضافة لذلك، يحدد معيار المراجعة (٢٦٥)[١] متطلبات معينة بشأن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي يحددها المراجع أثناء المراجعة. وهناك أمور أخرى، لم يتطلبها هذا المعيار أو معايير المراجعة الأخرى، قد يكون من المطلوب الإبلاغ عنها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو بموجب الاتفاق مع المنشأة أو بموجب متطلبات إضافية تنطبق على الارتباط، على سبيل المثال، المعايير الخاصة بهيئة محاسبية مهنية وطنية. ولا يمنع أي مما ورد في هذا المعيار المراجع من إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور أخرى. (راجع: الفقرات أ٣٣–أ٣٦)

دور الاتصال

٤. يركز هذا المعيار بشكل أساسي على الاتصالات التي تكون من المراجع إلى المكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاتصال المتبادل الفعّال مهم فيما يلي:

(أ) مساعدة المراجع والمكلفين بالحوكمة في فهم الأمور المرتبطة بالمراجعة في سياقها، وفي تطوير علاقة عمل بنّاءة. ويتم تطوير هذه العلاقة مع الحفاظ على استقلال المراجع وموضوعيته؛

(ب) مساعدة المراجع في الحصول على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يساعد المكلفون بالحوكمة المراجع في فهم المنشأة وبيئتها، وفي التعرف على المصادر المناسبة للحصول على أدلة المراجعة، وفي توفير معلومات عن معاملات أو أحداث معينة؛

(ج) مساعدة المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤوليتهم عن الإشراف على آلية التقرير المالي، مما يحد من مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية.

٥. على الرغم من مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور التي يتطلبها هذا المعيار، فإن الإدارة مسؤولة أيضاً عن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمور التي لها أهمية من حيث الحوكمة. ولا يعفي الإبلاغ من قبل المراجع الإدارة من هذه المسؤولية. وعلى نحو مماثل، فإن إبلاغ الإدارة للمكلفين بالحوكمة بالأمور التي يجب على المراجع إبلاغها لا يعفي المراجع من مسؤولية إبلاغهم بها أيضاً. غير أن قيام الإدارة بالإبلاغ عن هذه الأمور قد يؤثر على شكل أو توقيت اتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة.

٦. يعد الإبلاغ الواضح بالأمور المحددة التي تتطلب معايير المراجعة الإبلاغ بها جزءاً لا يتجزأ من كل عملية مراجعة. ومع ذلك، لا تطلب معايير المراجعة من المراجع تنفيذ إجراءات مخصصة لغرض تحديد أي أمور أخرى يلزم عليه إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.

٧. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن أمور معينة للمكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في

---

[١] معيار المراجعة (٢٦٥) "*إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة*"

فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

تاريخ السريان

٨. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٩. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) أن يبلغ بوضوح مسؤولياته الخاصة بمراجعة القوائم المالية إلى المكلفين بالحوكمة، وأن ينقل لهم نظرة عامة عن نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما؛

(ب) أن يحصل على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المكلفين بالحوكمة؛

(ج) أن يزود المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب بالملاحظات الناتجة عن المراجعة، التي تُعد مهمة وذات صلة بمسؤوليتهم في الإشراف على آلية التقرير المالي؛

(د) أن يعزز الاتصال المتبادل الفعّال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة.

التعريفات

١٠. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) المكلفون بالحوكمة: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) يقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة لمنشأة قطاع خاص أو عام، أو المدير المالك. وللاطلاع على مناقشة لتنوع هياكل الحوكمة، انظر الفقرات أ١– أ٨.

(ب) الإدارة: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.

المتطلبات

المكلفون بالحوكمة

١١. يجب على المراجع تحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به. (راجع: الفقرات أ١– أ٤)

الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة:

١٢. إذا قام المراجع بالاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال لجنة المراجعة، أو فرد معين، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان بحاجة للتواصل أيضاً مع الهيئة الحاكمة للمنشأة. (راجع: الفقرات أ٥–أ٧)

حالة مشاركة جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة

١٣. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، على سبيل المثال في المنشأة الصغيرة التي يتولى إدارتها مالك واحد ولا يملك أي شخص آخر دوراً في حوكمتها. في هذه الحالات، إذا كانت الأمور التي يتطلبها هذا المعيار يتم إبلاغها للشخص

الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة، وكان لهذا الشخص مسؤوليات أيضاً تتعلق بالحوكمة، فليست هناك حاجة إلى إبلاغ الأمور مرة أخرى للشخص ذاته في إطار دوره المتعلق بالحوكمة. وهذه الأمور واردة في الفقرة ١٦(ج). ومع ذلك، يجب على المراجع أن يَطمئن إلى أن الاتصال بالشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة يفي بإعلام جميع الذين كان سيبلغهم المراجع في حالات أخرى بصفتهم مكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرة أ٨)

الأمور الواجب الإبلاغ بها

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية

١٤. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بمسؤولياته فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، بما في ذلك ما يلي:

(أ) أنه مسؤول عن تكوين وإبداء رأي في القوائم المالية التي أعدتها الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة؛

(ب) أن مراجعة القوائم المالية لا تعفي الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين أ٩، أ١٠)

نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما

١٥. يجب على المراجع إعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، ويتضمن ذلك الإبلاغ عن المخاطر الجوهرية التي يحددها المراجع. (راجع: الفقرات أ١١–أ١٦)

النتائج المهمة من المراجعة

١٦. يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بما يلي: (راجع: الفقرتين أ١٧، أ١٨)

(أ) وجهة نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية. وعند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يوضح للمكلفين بالحوكمة سبب اعتباره أن ممارسة محاسبية مهمة، وإن كانت مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، إلا أنها ليست الأكثر مناسبة للظروف الخاصة بالمنشأة؛ (راجع: الفقرتين أ١٩، أ٢٠)

(ب) الصعوبات المهمة، إن وجدت، التي واجهها خلال المراجعة؛ (راجع: الفقرة أ٢١)

(ج) ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة:

(١) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة، والتي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة؛ (راجع: الفقرة أ٢٢)

(٢) الإفادات المكتوبة التي يطلبها المراجع؛

(د) الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المراجع، إن وجدت؛ (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٥)

(ه) أي أمور مهمة أخرى تظهر أثناء المراجعة وتُعد، بحسب الحكم المهني للمراجع، ذات صلة بالإشراف على آلية التقرير المالي. (راجع: الفقرات أ٢٦–أ٢٨)

استقلال المراجع

١٧. في حالة المنشآت المدرجة، يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بما يلي:

(أ) بيان بأن فريق الارتباط والأشخاص الآخرين في المكتب، حسب مقتضى الحال، والمكتب، وعند الاقتضاء مكاتب الشبكة، قد التزموا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال؛

(١) جميع العلاقات والأمور الأخرى بين المكتب ومكاتب الشبكة والمنشأة التي بحسب الحكم المهني للمراجع قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على الاستقلال. ويجب أن يتضمن هذا إجمالي أتعابه خلال الفترة التي تغطيها القوائم

المالية عن خدمات المراجعة والخدمات الأخرى التي يقدمها المكتب ومكاتب الشبكة إلى المنشأة والمكونات الخاضعة لسيطرتها. ويجب توزيع هذه الأتعاب على الفئات المناسبة لمساعدة المكلفين بالحوكمة في تقييم تأثير الخدمات على استقلال المراجع[*]؛

(٢) التدابير الوقائية ذات العلاقة التي تم تطبيقها للقضاء على تهديدات الاستقلال التي تم تحديدها، أو التخفيف من هذه التهديدات إلى مستوى مقبول. (راجع: الفقرات أ٢٩–أ٣٢)

آلية الاتصال

تحديد آلية الاتصال

١٨. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بشكل الاتصالات وتوقيتها والمحتوى العام المتوقع لها. (راجع: الفقرات أ٣٧–أ٤٥)

أشكال الاتصال

١٩. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة، كتابةً، بالنتائج المهمة التي تم التوصل إليها من المراجعة إذا كان البلاغ الشفهي غير كافٍ بحسب الحكم المهني للمراجع. ولا يلزم تضمين جميع الأمور التي ظهرت خلال سير المراجعة في البلاغات المكتوبة. (راجع: الفقرات أ٤٦–أ٤٨)

٢٠. يجب على المراجع أن يتصل بالمكلفين بالحوكمة، كتابةً، فيما يتعلق باستقلاله عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب الفقرة ١٧.

توقيت الاتصالات

٢١. يجب على المراجع أن يتصل بالمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. (راجع: الفقرتين أ٤٩، أ٥٠)

كفاية آلية الاتصال

٢٢. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة كافياً لغرض المراجعة. وإذ لم يكن كذلك، فيجب عليه تقويم تأثير ذلك، إن وجد، على تقييمه لمخاطر التحريف الجوهري وقدرته على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وأن يتخذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرات أ٥١–أ٥٣)

التوثيق

٢٣. في حالة الإبلاغ بالأمور المطلوبة بموجب هذا المعيار شفاهةً، فيجب على المراجع تضمينها في توثيقه لأعمال المراجعة وتوقيت الإبلاغ بها والشخص الذي تم إبلاغه. وفي حالة الإبلاغ بالأمور كتابةً، فيجب على المراجع الاحتفاظ بنسخة من الاتصال كجزء من توثيقه لأعمال المراجعة.[٢] (راجع: الفقرة أ٥٤)

***

[*] تخضع قدرة المراجع على تقديم خدمات أخرى لعميل المراجعة لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

[٢] معيار المراجعة (٢٣٠) *"توثيق أعمال المراجعة"*، الفقرات ٨–١١، وأ٦

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة ١١)

أ١. تختلف هياكل الحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بشكل يعكس تأثيرات الخلفيات الثقافية والقانونية المختلفة وخصائص الحجم والملكية. فعلى سبيل المثال:

- في بعض الدول، يوجد مجلس إشرافي (غير تنفيذي كلياً أو بشكل أساسي) منفصل من الناحية النظامية عن المجلس التنفيذي (الإداري) (هيكل مكون من "مجلس ذي مستويين"). وفي دول أخرى، تقع كل من الوظائف الإشرافية والتنفيذية ضمن المسؤولية النظامية لمجلس واحد أو موحد (هيكل مكون من "مجلس ذي مستوى واحد").
- في بعض المنشآت، يشغل المكلفون بالحوكمة مناصب تشكل جزءاً لا يتجزأ من الهيكل القانوني للمنشأة، مثل مديرو الشركة. وفي منشآت أخرى، مثل بعض المنشآت الحكومية، توجد هيئة لا تمثل جزءاً من المنشأة تكون هي المكلفة بالحوكمة.
- في بعض الحالات، يشارك بعض المكلفين بالحوكمة أو جميعهم في إدارة المنشأة. وفي حالات أخرى، يضم المكلفون بالحوكمة والإدارة أشخاصاً مختلفين.
- في بعض الحالات، يكون المكلفون بالحوكمة مسؤولين عن اعتماد[٣] القوائم المالية للمنشأة (في حالات أخرى تتحمل الإدارة هذه المسؤولية).

أ٢. في معظم المنشآت، تكون الحوكمة مسؤولية جماعية لهيئة حاكمة، مثل مجلس إدارة أو مجلس إشرافي أو شركاء أو ملاك أو لجنة إدارية أو مجلس حكام أو مجلس أمناء أو أشخاص مماثلين. لكن في بعض المنشآت الأصغر، قد يكون شخص واحد هو المكلف بالحوكمة، مثل المدير المالك عندما لا يكون هناك ملاك آخرون، أو عندما يتكون مجلس الأمناء من شخص واحد. وعندما تكون الحوكمة مسؤولية جماعية، فقد يتم تكليف مجموعة فرعية مثل لجنة المراجعة أو حتى فرد واحد بمهام معينة لمساعدة الهيئة الحاكمة في أداء مسؤولياتها. وفي صورة أخرى، قد تتحمل مجموعة فرعية أو فرد مسؤوليات محددة بشكل نظامي، تختلف عن تلك الخاصة بالهيئة الحاكمة.

أ٣. يعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لهذا المعيار تحديد الشخص أو الأشخاص الذين يجب أن يبلغهم المراجع بأمور معينة في جميع عمليات المراجعة. أيضاً، في بعض الحالات، قد يكون الشخص المعني الذي سيتم الاتصال به غير قابل للتحديد بشكل واضح من خلال الإطار النظامي المنطبق أو من ظروف الارتباط الأخرى، على سبيل المثال في المنشآت التي يكون فيها هيكل الحوكمة غير محدد بشكل رسمي، كما في بعض المنشآت المملوكة لعائلة وبعض المنشآت غير الهادفة للربح وبعض المنشآت الحكومية. وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى أن يتناقش ويتفق مع الطرف القائم بالتكليف على الشخص ذي الصلة الذي سيتم الاتصال به. وعند تحديد الشخص الذي سيتم الاتصال به، يكون فهم المراجع، الذي يتوصل إليه وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)،[٤] لهيكل حوكمة المنشأة وآلياتها من الأمور ذات الصلة. وقد يختلف الشخص المعني الذي سيتم الاتصال به باختلاف الأمر الذي سيتم الإبلاغ به.

---

[٣] كما هو موضح في الفقرة أ٦٨ من معيار المراجعة (٧٠٠) *"تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"*، يعني تحمل مسؤولية الاعتماد في هذا السياق امتلاك الصلاحية لتقرير أنه قد تم إعداد كافة القوائم التي تشكل القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة.

[٤] معيار المراجعة (٣١٥) *"تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*

أ٤. يتضمن معيار المراجعة (٦٠٠) أموراً معينة يلزم أن يقوم مراجعو المجموعة بإبلاغها للمكلفين بالحوكمة.[٥] وعندما تكون المنشأة أحد مكوِّنات مجموعة أخرى، يعتمد تحديد الشخص المعني الذي يتصل به مراجع هذا المكون على ظروف الارتباط والأمر الذي سيتم الإبلاغ به. وفي بعض الحالات، قد يقوم عدد المكونات بمزاولة نفس الأعمال ضمن نفس نظام الرقابة الداخلية وباستخدام نفس الممارسات المحاسبية. وعندما يكون المكلفون بالحوكمة في تلك المكونات هم نفس الأشخاص (على سبيل المثال، مجلس إدارة مشترك)، فيمكن تفادي التكرار عن طريق التعامل مع هذه المكونات في وقتٍ واحد لغرض الاتصال.

الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٢)

أ٥. عند النظر في الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، فإن المراجع قد يأخذ في الحسبان أموراً مثل:

- المسؤوليات الخاصة بالمجموعة الفرعية والهيئة الحاكمة.
- طبيعة الأمر الذي سيتم الإبلاغ به.
- المتطلبات النظامية أو التنظيمية ذات الصلة.
- ما إذا كانت المجموعة الفرعية لديها الصلاحية لاتخاذ تصرف فيما يتعلق بالمعلومات المبلغ بها، والقدرة على تقديم المعلومات والتفسيرات الإضافية التي قد يحتاج إليها المراجع.

أ٦. عند تحديد ما إذا كانت هناك حاجة أيضاً لإبلاغ الهيئة الحاكمة بمعلومات، في شكل كامل أو مختصر، فقد يتأثر المراجع بتقييمه لمدى فاعلية ومناسبة قيام المجموعة الفرعية بإبلاغ المعلومات ذات الصلة إلى الهيئة الحاكمة. وقد يوضح المراجع عند الاتفاق على شروط الارتباط أنه يحتفظ بالحق في الاتصال مباشرةً بالهيئة الحاكمة ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح ذلك.

أ٧. توجد لجان مراجعة (أو مجموعات فرعية مماثلة بأسماء مختلفة) في كثير من الدول. وعلى الرغم من أن سلطات ووظائف هذه اللجان قد تختلف، فقد أصبح الاتصال بها، متى وجدت، عنصراً أساساً في اتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة. وتشير مبادئ الحوكمة الجيدة إلى ما يلي:

- أن تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم.
- أن يقوم رئيس لجنة المراجعة، وعند الاقتضاء، الأعضاء الآخرون في لجنة المراجعة بالاتصال بالمراجع بشكل دوري.
- أن تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع، بدون حضور الإدارة، مرة واحدة في السنة على الأقل.

حالة مشاركة جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة (راجع: الفقرة ١٣)

أ٨. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع. وفي مثل هذه الحالات، قد لا يفي الاتصال بالشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة بإبلاغ جميع الذين كان سيبلغهم المراجع في حالات أخرى بصفتهم مكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، في الشركة التي يشارك جميع المديرين فيها في إدارة المنشأة، قد يكون بعض هؤلاء المديرين (على سبيل المثال، الشخص المسؤول عن التسويق) غير مدركين للأمور المهمة التي تمت مناقشتها مع مدير آخر (على سبيل المثال، الشخص المسؤول عن إعداد القوائم المالية).

الأمور الواجب الإبلاغ بها

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٤)

أ٩. عادةً ما تكون مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية مشمولة في خطاب الارتباط، أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب الذي يسجل شروط الارتباط المتفق عليها.[٦] وقد يتطلب نظام أو لائحة أو هيكل الحوكمة في المنشأة من

[٥] معيار المراجعة (٦٠٠) *"اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"*، الفقرة ٤٩.

[٦] انظر الفقرة ١٠ من معيار المراجعة (٢١٠) *"الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"*.

المكلفين بالحوكمة الاتفاق على شروط الارتباط مع المراجع. وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فقد يكون تقديم نسخة من خطاب الارتباط، أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، للمكلفين بالحوكمة طريقة مناسبة للاتصال بهم فيما يتعلق بأمور مثل:

- مسؤولية المراجع عن تنفيذ المراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة، لإبداء رأي في القوائم المالية. ولذلك تشمل الأمور التي تتطلب معايير المراجعة الإبلاغ بها الأمور المهمة التي تظهر أثناء مراجعة القوائم المالية والتي تُعد ذات صلة بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص إشرافهم على آلية التقرير المالي.
- حقيقة أن معايير المراجعة لا تتطلب من المراجع تصميم إجراءات لغرض تحديد أمور إضافية لإبلاغ المكلفين بالحوكمة بها.
- مسؤوليات المراجع عن تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة والإبلاغ بها في تقرير المراجع، عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١).[٧]
- عند الانطباق، مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بأمور معينة تتطلبها الأنظمة أو اللوائح أو الاتفاق مع المنشأة أو متطلبات إضافية منطبقة على الارتباط، مثل المعايير الصادرة عن هيئة محاسبية مهنية وطنية.

أ١٠. قد تنص الأنظمة أو اللوائح أو الاتفاق مع المنشأة أو المتطلبات الإضافية المنطبقة على الارتباط على إجراء اتصال أوسع نطاقاً بالمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، (أ) قد ينص الاتفاق مع المنشأة على أمور معينة يلزم الإبلاغ بها عند ظهورها نتيجة الخدمات التي يقدمها المكتب، أو مكتب الشبكة، بخلاف خدمات مراجعة القوائم المالية، أو (ب) قد ينص التكليف الرسمي الصادر لمراجع منشأة قطاع عام على ضرورة الإبلاغ بالأمور التي تنمو إلى علم المراجع نتيجة أعمال أخرى، مثل أعمال مراجعة الأداء.

نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما (راجع: الفقرة ١٥)

أ١١. إن الاتصال فيما يتعلق بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما:

(أ) قد يساعد المكلفين بالحوكمة على تحسين فهمهم لنتائج عمل المراجع، ومناقشة القضايا المنطوية على مخاطر ومفهوم الأهمية النسبية مع المراجع، وتحديد أي مجالات قد يطلبون من المراجع اتخاذ إجراءات إضافية بشأنها؛

(ب) قد يساعد المراجع على تحسين فهمه للمنشأة وبيئتها.

أ١٢. يساعد الإبلاغ بالمخاطر الجوهرية، التي يحددها المراجع، المكلفين بالحوكمة في فهم تلك الأمور وأسباب حاجتها إلى مراعاة خاصة عند المراجعة. وقد يساعد الإبلاغ بالمخاطر الجوهرية المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم المتعلقة بالإشراف على آلية التقرير المالي.

أ١٣. قد تشمل الأمور التي يتم الإبلاغ بها ما يلي:

- كيفية تخطيط المراجع لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المهمة، سواءً التي بسبب غش أو خطأ.
- كيفية تخطيط المراجع للتعامل مع المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة.
- منهج المراجع في التعامل مع الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة.
- تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في سياق المراجعة.[٨]
- طبيعة ومدى المهارات أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها أو تقويم نتائج المراجعة، بما في ذلك الاستعانة بخبير من جانب المراجع.[٩]

---

٧ معيار المراجعة (٧٠١) *"الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"*

٨ معيار المراجعة (٣٢٠) *"الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"*

- وجهات النظر الأولية للمراجع عن الأمور التي قد تحظى باهتمام كبير من جانب المراجع عند المراجعة، وبالتالي قد تكون أمور رئيسة للمراجعة، عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١).
- المنهج الذي يخطط المراجع أن يتعامل به مع الآثار المنعكسة على القوائم الفردية والإفصاحات بسبب أي تغييرات جوهرية في إطار التقرير المالي المنطبق أو في بيئة المنشأة أو مركزها المالي أو أنشطتها.

أ١٤. تشمل أمور التخطيط الأخرى التي قد يكون من المناسب مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- عندما يكون لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، كيف يمكن للمراجع الخارجي والمراجعين الداخليين العمل بطريقة بنّاءة ومتكاملة، بما في ذلك أي تخطيط للاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة ومدى أي تخطيط للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة.[١٠]
- وجهات نظر المكلفين بالحوكمة بشأن:
  - o الشخص المعني في هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به.
  - o توزيع المسؤوليات بين المكلفين بالحوكمة والإدارة.
  - o أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تنتج عنها تحريفات جوهرية.
  - o الأمور التي يرى المكلفون بالحوكمة أنها بحاجة إلى اهتمام خاص أثناء المراجعة، وأي مجالات قد يطلبون اتخاذ إجراءات إضافية بشأنها.
  - o الاتصالات المهمة بين المنشأة والسلطات التنظيمية.
  - o الأمور الأخرى التي يرى المكلفون بالحوكمة أنها قد تؤثر على مراجعة القوائم المالية.
- المواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة ووعيهم وأفعالهم فيما يتعلق (أ) بالرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها، بما في ذلك كيفية إشراف المكلفين بالحوكمة على فاعلية الرقابة الداخلية، (ب) واكتشاف الغش أو إمكانية حدوثه.
- التصرفات التي يتخذها المكلفون بالحوكمة للاستجابة للتطورات في معايير المحاسبة، وممارسات حوكمة الشركات، وقواعد الإدراج في أسواق الأوراق المالية، والأمور المرتبطة بذلك، وتأثير تلك التطورات، على سبيل المثال، على العرض الشامل للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك:
  - o مدى ملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها وقابليتها للمقارنة والفهم؛
  - o النظر فيما إذا كانت القوائم المالية يقوضها إدراج معلومات غير ملائمة أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها.
- استجابة المكلفين بالحوكمة للاتصالات السابقة مع المراجع.
- المستندات التي تشتمل على المعلومات الأخرى (حسب تعريفها في معيار المراجعة (٧٢٠))، والطريقة المخطط إصدار تلك المستندات بها وتوقيت صدورها. وعندما يتوقع المراجع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، يمكن أن تتضمن المناقشات مع المكلفين بالحوكمة أيضاً التصرفات التي قد تكون مناسبة أو ضرورية إذا استنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع.

أ١٥. رغم أن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة قد يساعد المراجع في تخطيط نطاق وتوقيت المراجعة، فإنه لا يغير مسؤولية المراجع وحده دون غيره عن وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، بما في ذلك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

---

٩ انظر معيار المراجعة (٦٢٠) "*استخدام عمل خبير استعان به المراجع*".

١٠ *معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرتان ٣٠ و٣١*

أ١٦. يلزم تحري الحذر عند الاتصال بالمكلفين بالحوكمة بشأن نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما حتى لا يؤثر ذلك على فاعلية المراجعة، خاصةً عندما يكون بعض المكلفين بالحوكمة أو جميعهم مشاركين في إدارة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يقلل الإبلاغ بطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التفصيلية من فاعلية تلك الإجراءات بجعلها قابلة للتنبؤ بها بشكل كبير.

النتائج المهمة من المراجعة (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٧. قد يتضمن الإبلاغ بالنتائج التي تم التوصل إليها من المراجعة طلب الحصول على معلومات إضافية من المكلفين بالحوكمة من أجل استكمال ما تم الحصول عليه من أدلة المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يتأكد المراجع من أن المكلفين بالحوكمة لديهم نفس الفهم للحقائق والظروف ذات الصلة بمعاملات أو أحداث محددة.

أ١٨. عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، فإن الاتصالات بالمكلفين بالحوكمة المطلوبة بموجب الفقرة ١٦، وكذلك الاتصال بشأن المخاطر المهمة التي حددها المراجع والمطلوبة بموجب الفقرة ١٥، تُعد ذات صلة بصفة خاصة عند تحديد المراجع للأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً منه، وبناءً عليه قد تكون أموراً رئيسة للمراجعة.[١١]

الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية (راجع: الفقرة ١٦(أ))

أ١٩. تسمح أطر التقرير المالي عادةً للمنشأة بإجراء تقديرات محاسبية، واجتهادات بشأن السياسات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية، على سبيل المثال، فيما يتعلق باستخدام الافتراضات الرئيسية في وضع التقديرات المحاسبية التي يحيط بها قدر كبير من عدم تأكد القياس. وبالإضافة إلى ذلك، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو أطر التقرير المالي الإفصاح عن ملخص بالسياسات المحاسبية المهمة أو الإشارة إلى "التقديرات المحاسبية المهمة" أو "السياسات والممارسات المحاسبية المهمة" لتحديد وتوفير معلومات إضافية للمستخدمين عن الاجتهادات الأكثر صعوبة أو تعقيداً أو غير الموضوعية التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

أ٢٠. ونتيجةً لذلك، قد تكون وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب غير الموضوعية في القوائم المالية مهمة بصفة خاصة للمكلفين بالحوكمة في الاضطلاع بمسؤولياتهم عن الإشراف على آلية التقرير المالي. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالأمور الموضحة في الفقرة أ١٩، قد يكون المكلفون بالحوكمة مهتمين بتقويم المراجع لمدى كفاية الإفصاحات المتعلقة بعدم تأكد التقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر كبيرة. وقد يتضمن أيضاً الاتصال المنفتح والبنَّاء بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية للمنشأة التعليق على مدى قبول الممارسات المحاسبية المهمة وجودة الإفصاحات. ويحدد الملحق الثاني الأمور التي قد يتم تضمينها في هذا الاتصال.

الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة (راجع: الفقرة ١٦ (ب))

أ٢١. قد تتضمن الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة أموراً مثل:

- التأخيرات المهمة من جانب الإدارة، أو عدم تواجد موظفي المنشأة، أو عدم رغبة الإدارة في توفير المعلومات الضرورية لقيام المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة.
- اختصار الوقت المقرر استكمال المراجعة خلاله دون مبرر.
- الحاجة لبذل جهد كبير غير متوقع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- عدم توفر معلومات متوقعة.
- فرض قيود على المراجع من قبل الإدارة.

---

[١١] معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرتان ٩ و١٠

- عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، أو مد فترة هذا التقييم، عندما يُطلب منها ذلك.

وفي بعض الظروف، قد تشكل مثل هذه الصعوبات قيداً على النطاق، مما قد يؤدي إلى تعديل رأي المراجع.[١٢]

الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة (راجع: الفقرة ١٦ (ج) (١))

أ٢٢. قد تشمل الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة أموراً مثل:

- الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال السنة.
- ظروف العمل التي تؤثر على المنشأة، وخطط واستراتيجيات العمل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهري.
- المخاوف المتعلقة بمشاورات الإدارة مع المحاسبين الآخرين في أمور المحاسبة أو المراجعة.
- المناقشات أو المراسلات التي تتم عند تعيين المراجع لأول مرة أو تعيينه المتكرر بخصوص الممارسات المحاسبية أو تطبيق معايير المراجعة أو أتعاب المراجع أو الخدمات الأخرى.
- الأمور المهمة التي كان هناك عدم اتفاق مع الإدارة بشأنها، باستثناء الاختلافات المبدئية في الرأي بسبب عدم اكتمال الحقائق أو بسبب المعلومات الأولية والتي يتم حلها لاحقاً عن طريق حصول المراجع على حقائق أو معلومات إضافية ذات صلة.

الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٦ (ب))

أ٢٣. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) أن يتفق المراجع على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.[١٣] ويلزم تسجيل شروط ارتباط المراجعة المتفق عليها في خطاب ارتباط المراجعة أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويلزم أن تتضمن أموراً من بينها الإشارة إلى الشكل والمضمون المتوقع لتقرير المراجع.[١٤] وكما هو مبين في الفقرة أ٩، إذا لم يتم الاتفاق على شروط الارتباط مع المكلفين بالحوكمة، يمكن أن يزود المراجع المكلفين بالحوكمة بنسخة من خطاب الارتباط لإبلاغهم بالأمور ذات الصلة بالمراجعة. والغرض من الإبلاغ المطلوب بموجب الفقرة ١٦ (د) هو إعلام المكلفين بالحوكمة بالظروف التي قد يختلف فيها تقرير المراجع عن الشكل والمضمون المتوقع له، أو قد يتضمن معلومات إضافية عن المراجعة التي تم تنفيذها.

أ٢٤. من بين الظروف التي يكون فيها المراجع مطالباً بإدراج، أو قد يرى أنه من الضروري إدراج، معلومات إضافية في تقريره وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والتي يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها، ما يلي:

- عندما يتوقع المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[١٥]
- عندما يتم التقرير عن عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).[١٦]
- عند الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).[١٧]
- عندما يرى المراجع أنه من الضروري إدراج فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)،[١٨] أو عندما يكون مطالباً بالقيام بذلك بموجب المعايير الدولية للمراجعة الأخرى المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

---

١٢ معيار المراجعة (٧٠٥) *"التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"*

١٣ معيار المراجعة ٢١٠، الفقرة ٩

١٤ معيار المراجعة ٢١٠، الفقرة ١٠

١٥ معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٣٠

١٦ معيار المراجعة (٥٧٠) *"الاستمرارية"*، الفقرة ٢٥(د)

١٧ معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرة ١٧

- عندما يخلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠).[١٩]

ففي مثل هذه الظروف، قد يرى المراجع أنه من المفيد تزويد المكلفين بالحوكمة بمسودة لتقرير المراجع لتسهيل مناقشة الكيفية التي سيتم بها تناول هذه الأمور في تقرير المراجع.

أ٢٥. في الظروف النادرة للغاية التي ينوي فيها المراجع عدم إدراج اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقريره(*) وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)، يتعين على المراجع مناقشة هذه النية مع المكلفين بالحوكمة لإعلامهم بتقييمه لاحتمالية وخطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي.[٢٠] وقد يُبلغ المراجع أيضاً المكلفين بالحوكمة بالظروف التي يقرر فيها عدم إدراج وصف مسؤوليات المراجع في متن تقرير المراجع، حسبما هو مسموح به بموجب معيار المراجعة (٧٠٠).[٢١]

أمور أخرى مهمة ذات صلة بآلية التقرير المالي (راجع: الفقرة ١٦(هـ))

أ٢٦. يشير معيار المراجعة (٣٠٠)[٢٢] إلى أنه، نتيجة للأحداث غير المتوقعة أو التغيرات في الظروف أو أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من نتائج إجراءات المراجعة، قد يحتاج المراجع إلى تعديل الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، ومن ثمّ تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيَّمة. وقد يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بتلك الأمور، على سبيل المثال، كتحديث للمناقشات الأولية المتعلقة بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما.

أ٢٧. قد تتضمن الأمور الأخرى المهمة التي تظهر أثناء المراجعة، والتي لها صلة مباشرة بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص إشرافهم على آلية التقرير المالي، أموراً مثل التحريفات الجوهرية في المعلومات الأخرى التي تم تصحيحها.

أ٢٨. إلى المدى الذي لم تتناوله بالفعل المتطلبات الواردة في الفقرات ١٦ (أ)-(د) والمواد التطبيقية المتعلقة بها، قد يأخذ المراجع في الحسبان الإبلاغ بالأمور الأخرى التي تمت مناقشتها مع، أو التي نظر فيها، فاحص رقابة جودة الارتباط، في حالة تعيينه، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠).[٢٣]

استقلال المراجع (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٩. يتعين على المراجع الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك المتطلبات المرتبطة بالاستقلال، المتعلقة بارتباطات مراجعة القوائم المالية.[٢٤]

أ٣٠. تختلف العلاقات والأمور الأخرى والتدابير الوقائية الواجب الإبلاغ بها تبعاً لظروف الارتباط، ولكنها بشكل عام تتعامل مع ما يلي:

(أ) تهديدات الاستقلال، التي يمكن تصنيفها على أنها: تهديدات المصلحة الشخصية، وتهديدات الفحص الذاتي، وتهديدات موالاة العميل، وتهديدات الألفة مع العميل، وتهديدات التخويف؛

(ب) التدابير الوقائية، التي وضعتها المهنة، والأنظمة أو اللوائح، والتدابير الوقائية داخل المنشأة، والتدابير الوقائية داخل النظم والإجراءات الخاصة بمكتب المراجعة.

---

[١٨] معيار المراجعة (٧٠٦) "*فقرات لفت انتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل*"، الفقرة ١٢.

[١٩] معيار المراجعة (٧٢٠) "*مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى*"، الفقرة ١٨(أ)

(*) ينص نظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية في مادته السادسة على أنه "يجب التوقيع على تقارير المراجعة الصادرة من المكتب من المحاسب المرخص له نفسه إذا كان فردا أو من الشريك الذي شارك أو أشرف على المراجعة فعلا بالنسبة لشركات المحاسبة ولا يجوز إنابة شخص آخر في التوقيع". ولم يعط النظام أي استثناءات.

[٢٠] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٤٦ وأ٦٣

[٢١] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤١

[٢٢] معيار المراجعة (٣٠٠) "*التخطيط لمراجعة القوائم المالية*"، الفقرة أ١٥

[٢٣] انظر الفقرات ١٩–٢٢ وأ٢٣–أ٣٣ من معيار المراجعة (٢٢٠) "*رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية*".

[٢٤] معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة*"، الفقرة ١٤

أ٣١. قد تحدد أيضاً المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح أموراً معينة يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها في الظروف التي يتم فيها تحديد انتهاكات لمتطلبات الاستقلال. فعلى سبيل المثال، تتطلب قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين من المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة كتابةً بأي انتهاك وبالتصرف الذي اتخذه المكتب أو الذي يقترح اتخاذه.[٢٥]

أ٣٢. قد تكون متطلبات الإبلاغ فيما يتعلق باستقلال المراجع والتي تُطبق في حالة المنشآت المدرجة مناسبة أيضاً في حالة بعض المنشآت الأخرى، بما في ذلك تلك التي قد تكون ذات مصلحة عامة مهمة، على سبيل المثال بسبب وجود عدد كبير وقطاع عريض من أصحاب المصالح ونظراً لطبيعة وحجم الأعمال. وقد يكون من بين أمثلة تلك المنشآت المؤسسات المالية (مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد) ومنشآت أخرى مثل المنشآت الخيرية. ومن ناحية أخرى، قد تكون هناك حالات لا يكون الاتصال فيها فيما يتعلق بالاستقلال ملائماً، على سبيل المثال عندما يكون جميع المكلفين بالحوكمة على علم بالحقائق ذات الصلة من خلال ما يمارسونه من أنشطة إدارية. ومن المرجح أن يحدث هذا خاصةً عندما تدار المنشأة من قبل المالك، وعندما يكون لمكتب المراجع ومكاتب الشبكة عمل محدود مع المنشأة بخلاف مراجعة القوائم المالية.

الأمور الإضافية (راجع: الفقرة ٣)

أ٣٣. إن إشراف المكلفين بالحوكمة على الإدارة يتضمن التأكد من أن المنشأة تُصمم رقابة داخلية مناسبة، وتقوم بتطبيقها وصونها، وذلك فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وفاعلية وكفاءة العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة.

أ٣٤. قد يصبح المراجع على علم بأمور إضافية لا تتعلق بالضرورة بالإشراف على آلية التقرير المالي ولكنها، رغم ذلك، من المرجح أن تكون مهمة لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة أو التزامات المنشأة المتعلقة بالمساءلة. وقد تتضمن مثل هذه الأمور، على سبيل المثال قضايا مهمة تتعلق بهياكل الحوكمة أو آلياتها، وبقرارات الإدارة العليا أو تصرفاتها المهمة التي تفتقر إلى التفويض المناسب.

أ٣٥. عند تقرير ما إذا كان يتعين إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمور إضافية، قد يناقش المراجع الأمور التي من هذا النوع والتي يصبح على علم بها مع المستوى الإداري المناسب، إلا إذا كان من غير المناسب فعل ذلك في ظل الظروف القائمة.

أ٣٦. في حالة الإبلاغ بأمور إضافية، فقد يكون من المناسب للمراجع جعل المكلفين بالحوكمة على علم بما يلي:

(أ) أن تحديد مثل هذه الأمور والإبلاغ بها هو أمر عرضي لغرض المراجعة، الذي يتمثل في تكوين رأي بشأن القوائم المالية؛

(ب) أنه لم يتم تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بالأمر بخلاف الإجراءات الضرورية لتكوين رأي في القوائم المالية؛

(ج) أنه لم يتم تنفيذ إجراءات لتحديد ما إذا كانت هناك أمور أخرى موجودة.

آلية الاتصال

تحديد آلية الاتصال (راجع: الفقرة ١٨)

أ٣٧. يساعد الإبلاغ الواضح بمسؤوليات المراجع ونطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والمضمون العام المتوقع للإبلاغات في وضع الأساس للاتصال المتبادل الفعّال.

أ٣٨. من بين الأمور التي قد تساهم أيضاً في الاتصال المتبادل الفعّال مناقشة ما يلي:

- الغرض من الاتصالات. فعندما يكون الغرض واضحاً، فإن المراجع والمكلفين بالحوكمة يكونون في وضع أفضل لتحقيق فهم مشترك بشأن القضايا ذات العلاقة والتصرفات المتوقع أن تنشأ عن آلية الاتصال.
- الشكل الذي ستتم به الاتصالات.

[٢٥] انظر البنود ٢٩٠-٣٩ إلى ٤٩ من قواعد أخلاقيات المهنة، التي تتناول انتهاكات الاستقلال.

- الشخص في فريق الارتباط وضمن المكلفين بالحوكمة الذي سيقوم بالاتصال بشأن أمور معينة.
- توقع المراجع بأن الاتصال سيكون متبادلاً، وأن المكلفين بالحوكمة سيبلغون المراجع بالأمور التي يرون أنها ذات صلة بالمراجعة، على سبيل المثال، القرارات الاستراتيجية التي قد تؤثر بشكل كبير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، والشك في حدوث غش أو اكتشاف حدوثه، والمخاوف المتعلقة بنزاهة أو كفاءة الإدارة العليا.
- الآلية المتعلقة باتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم المراجع بالإبلاغ بها والتقرير الجوابي عن هذه الأمور.
- الآلية المتعلقة باتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم المكلفون بالحوكمة بالإبلاغ بها والتقرير الجوابي عن هذه الأمور.

أ٣٩. ستختلف آلية الاتصال وفقاً للظروف، بما في ذلك حجم المنشأة وهيكل حوكمتها، وكيفية عمل المكلفون بالحوكمة، ووجهة نظر المراجع في أهمية الأمور التي سيتم الإبلاغ بها. وقد تشير الصعوبة في إنشاء اتصال متبادل فعّال إلى أن الاتصال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة غير كافٍ لغرض المراجعة (انظر الفقرة أ٥٢).

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٤٠. في حالة مراجعة المنشآت الأصغر، يمكن أن يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة بطريقة أقل تنظيماً عنها في حالة المنشآت الأكبر أو المدرجة.

الاتصال بالإدارة

أ٤١. قد تتم مناقشة كثير من الأمور مع الإدارة في المسار الطبيعي للمراجعة، بما في ذلك الأمور التي يتطلب هذا المعيار إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. وتؤكد مثل هذه المناقشات المسؤولية التنفيذية للإدارة عن تنفيذ عمليات المنشأة، وعلى وجه الخصوص، مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

أ٤٢. قبل إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمور معينة، قد يناقش المراجع هذه الأمور مع الإدارة ما لم يكن ذلك غير مناسب. فعلى سبيل المثال، قد يكون من غير المناسب مناقشة الشكوك في كفاءة الإدارة ونزاهتها مع الإدارة. وبالإضافة إلى التأكيد على المسؤولية التنفيذية للإدارة، فقد توضح هذه المناقشات المبدئية حقائق وقضايا، وتعطي الإدارة فرصة لتقديم المزيد من المعلومات والتفسيرات. وبالمثل، عندما تحتوي المنشأة على وظيفة مراجعة داخلية، فقد يناقش المراجع أموراً مع المراجع الداخلي قبل الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.

الاتصال بأطراف ثالثة

أ٤٣. قد يرغب المكلفون بالحوكمة أو قد تلزمهم الأنظمة أو اللوائح بتزويد أطراف ثالثة، مثل مسؤولين مصرفيين أو سلطات تنظيمية معينة، بنسخ من البلاغات المكتوبة المرسلة من المراجع. وفي بعض الحالات، قد يكون الإفصاح لأطراف ثالثة غير قانوني أو غير مناسب. وفي حالة تزويد أطراف ثالثة بنسخ من البلاغات المكتوبة المُعدة للمكلفين بالحوكمة، فقد يكون من المهم وفقاً للظروف أن تكون الأطراف الثالثة على علم بأن البلاغ لم يكن معداً لها في الأساس، على سبيل المثال بالنص في البلاغات المكتوبة المرسلة للمكلفين بالحوكمة على ما يلي:

(أ) أن البلاغ مُعد للاستخدام الحصري من جانب المكلفين بالحوكمة وعند الاقتضاء من جانب إدارة المجموعة ومراجع المجموعة، ولا ينبغي الاعتماد عليه من قبل أطراف ثالثة؛

(ب) أن المراجع لا يتحمل أي مسؤولية أمام الأطراف الثالثة؛

(ج) أي قيود على الإفصاح أو التوزيع على أطراف ثالثة.

أ٤٤. قد يكون المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول بالقيام، على سبيل المثال، بما يلي:

- إبلاغ جهة تنظيمية أو تنفيذية بأمور معينة تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، يتعين على المراجع في بعض الدول تقديم تقرير بالتحريفات إلى السلطات عندما تفشل الإدارة والمكلفون بالحوكمة في اتخاذ تصرف تصحيحي؛ أو

- تقديم نسخ من تقارير معينة مُعدّة للمكلفين بالحوكمة إلى جهات تنظيمية أو تمويلية ذات صلة، أو إلى جهات أخرى مثل سلطة مركزية في حالة بعض منشآت القطاع العام؛ أو
- جعل التقارير المعدة للمكلفين بالحوكمة متاحة للعموم.

أ٤٥. قد يحتاج المراجع للحصول على موافقة مسبقة من المكلفين بالحوكمة قبل القيام بتزويد طرف ثالث بنسخة من بلاغاته المكتوبة، ما لم يكن ذلك مطلوباً منه بموجب الأنظمة أو اللوائح.

أشكال الاتصال (راجع: الفقرة ١٩)

أ٤٦. قد يتضمن الاتصال الفعّال العروض التقديمية المنظمة والتقارير المكتوبة إضافة إلى الاتصالات الأقل تنظيماً، بما فيها المناقشات. وبخلاف الأمور المحددة في الفقرتين ١٩ و٢٠، فقد يبلغ المراجع بأمور أخرى إما شفاهةً أو كتابةً. وقد تتضمن البلاغات المكتوبة خطاب الارتباط الذي يُقدَّم للمكلفين بالحوكمة.

أ٤٧. بالإضافة إلى أهمية كل أمر بعينه، فإن شكل الاتصال (على سبيل المثال شفاهة أو كتابةً، أو مدى التفصيل أو الإيجاز في الاتصال، وما إذا كان الاتصال سيتم بطريقة منظمة أم غير منظمة) قد يتأثر بعوامل مثل:

- ما إذا كانت مناقشة الأمر سيتم تضمينها في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال، عندما يتم الإبلاغ في تقرير المراجع بالأمور الرئيسة للمراجعة، فقد يرى المراجع أنه من الضروري الإبلاغ كتابة بتلك الأمور التي تم تحديدها على أنها أمور رئيسة للمراجعة.
- ما إذا كان الأمر قد تم حله بشكل مرضٍ.
- ما إذا كانت الإدارة قد قامت سابقاً بالإبلاغ عن الأمر.
- الحجم والهيكل التشغيلي وبيئة الرقابة والهيكل القانوني للمنشأة.
- في حالة مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، ما إذا كان المراجع أيضاً يراجع القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشأة.
- المتطلبات القانونية. ففي بعض الدول، يكون من المطالب به إرسال بلاغات مكتوبة للمكلفين بالحوكمة بشكل يفرضه النظام المحلي.
- توقعات المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي يتم إجراؤها فيما يخص الاجتماعات أو الاتصالات الدورية مع المراجع.
- درجة الاتصال والحوار المستمر الذي يقوم به المراجع مع المكلفين بالحوكمة.
- ما إذا كانت قد طرأت تغييرات مهمة على العضوية في الهيئة الحاكمة.

أ٤٨. عندما تتم مناقشة أمر مهم مع أحد الأعضاء المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال رئيس لجنة المراجعة، فقد يكون من المناسب للمراجع أن يلخص الأمر في اتصالات لاحقة بحيث يكون لدى جميع المكلفين بالحوكمة معلومات كاملة ومتوازنة.

توقيت الاتصالات (راجع: الفقرة ٢١)

أ٤٩. يساهم الاتصال في الوقت المناسب طوال عملية المراجعة في تحقيق حوار حقيقي متبادل بين المكلفين بالحوكمة والمراجع. ومع ذلك، فإن التوقيت المناسب للاتصالات سيختلف باختلاف ظروف الارتباط. وتتضمن الظروف ذات الصلة أهمية وطبيعة الأمر والتصرف المتوقع أن يتخذه المكلفون بالحوكمة. فعلى سبيل المثال:

- غالباً ما تتم الاتصالات المتعلقة بأمور التخطيط في وقت مبكر في ارتباط المراجعة، وللارتباط الذي يُنفّذ لأول مرة، قد تتم الاتصالات كجزء من الاتفاق على شروط الارتباط.

- قد يكون من المناسب الإبلاغ في أقرب وقت ممكن عملياً عن أية صعوبة كبيرة تعترض سبيل المراجعة إذا كان المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المراجع في التغلب على تلك الصعوبة، أو إذا كان من المحتمل أن تؤدي تلك الصعوبة إلى إبداء رأي معدل. وبالمثل، قد يبلغ المراجع المكلفين بالحوكمة شفاهةً بأسرع ما يمكن عملياً، بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي حددها المراجع، قبل الإبلاغ بها كتابة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢٦٥).[٢٦]

- عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، يمكن للمراجع أن يُبلغ بوجهات نظره الأولية عن الأمور الرئيسة للمراجعة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما (انظر الفقرة أ١٣)، كما قد يجري المراجع اتصالات أكثر تكراراً للاستفاضة في مناقشة تلك الأمور عندما يتعلق اتصاله بنتائج مهمة للمراجعة.

- قد تكون الاتصالات المتعلقة بالاستقلال مناسبة كلما تم اتخاذ أحكام مهمة بشأن التهديدات التي تمس الاستقلال وما يرتبط بها من تدابير وقائية، على سبيل المثال، عندما يتم قبول ارتباط لتقديم خدمات غير متعلقة بالمراجعة، وعند إجراء مناقشة ختامية.

- قد تكون أيضاً الاتصالات المتعلقة بنتائج المراجعة، بما في ذلك وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للمنشأة، جزءاً من المناقشة الختامية.

- قد يكون من المناسب عند مراجعة كل من القوائم المالية ذات الغرض العام وذات الغرض الخاص تنسيق توقيت الاتصالات.

أ٥٠. تتضمن العناصر الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتوقيت الاتصالات:

- الحجم والهيكل التشغيلي وبيئة الرقابة والهيكل القانوني للمنشأة التي تتم مراجعتها.
- أي التزام قانوني لإبلاغ بأمور معينة خلال إطار زمني محدد.
- توقعات المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي يتم إجراؤها فيما يخص الاجتماعات أو الاتصالات الدورية مع المراجع.
- الوقت الذي يحدد فيه المراجع أموراً معينة، فعلى سبيل المثال قد لا يحدد المراجع أمراً معيناً (مثل عدم الالتزام بنظام معين) في وقت يسمح باتخاذ تصرف وقائي، ولكن الإبلاغ بالأمر قد يمكِّن من اتخاذ تصرف تصحيحي.

كفاية آلية الاتصال (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٥١. لا يحتاج المراجع إلى تصميم إجراءات محددة لدعم تقويم الاتصال المتبادل بينه وبين المكلفين بالحوكمة؛ وبدلاً من ذلك، قد يكون ذلك التقويم قائماً على الملاحظات الناتجة من إجراءات المراجعة المُنفَّذة لأغراض أخرى. وقد تتضمن مثل هذه الملاحظات:

- مدى مناسبة التصرفات المتخذة من قبل المكلفين بالحوكمة وتوقيتها، استجابة للأمور التي يثيرها المراجع. وفي حالة عدم التعامل بشكل فعّال مع الأمور المهمة التي تمت إثارتها في الاتصالات السابقة، فقد يكون من المناسب للمراجع أن يستفسر عن السبب في عدم اتخاذ تصرف مناسب، وأن يأخذ في الحسبان إثارة هذه النقطة مرة أخرى. ويؤدي ذلك إلى تفادي خطر إعطاء انطباع بأن المراجع مقتنع بأنه قد تمت مواجهة الأمر بشكل كافٍ أو أنه لم يعد مهماً.
- الانفتاح الواضح من جانب المكلفين بالحوكمة في اتصالاتهم بالمراجع.
- رغبة وقدرة المكلفين بالحوكمة على الاجتماع مع المراجع دون حضور الإدارة.
- القدرة الواضحة للمكلفين بالحوكمة على فهم الأمور التي يثيرها المراجع فهماً كاملاً، على سبيل المثال مدى تحقق المكلفين بالحوكمة من القضايا، والاستفسار بشأن التوصيات التي تُقدَّم لهم.

[٢٦] معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرتان ٩ وأ١٤

- الصعوبة في التوصل إلى فهم مشترك مع المكلفين بالحوكمة بشأن شكل الاتصالات وتوقيتها ومضمونها العام المتوقع.
- وضوح إدراك المكلفين بالحوكمة لكيفية تأثير الأمور المناقشة مع المراجع على مسؤولياتهم الواسعة في الحوكمة، بالإضافة إلى مسؤولياتهم الإدارية، وذلك عندما يكون جميع أو بعض المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة.
- ما إذا كان الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة يحقق المتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

أ٥٢. وفقاً لما تم إيضاحه في الفقرة ٤، يساعد الاتصال المتبادل الفعّال كلاً من المراجع والمكلفين بالحوكمة. وعلاوة على ذلك، يحدد معيار المراجعة (٣١٥) مشاركة المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك تفاعلهم مع المراجعة الداخلية، إن وجدت، والمراجعين الخارجيين، باعتبارها أحد عناصر بيئة الرقابة في المنشأة.[٢٧] وقد يشير الاتصال المتبادل غير الكافي إلى وجود بيئة رقابة غير مرضية، وقد يؤثر على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري. وهناك أيضاً خطر باحتمال أن المراجع لا يكون قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتكوين رأي في القوائم المالية.

أ٥٣. إذا كانت الاتصالات المتبادلة بين المراجع والمكلفين بالحوكمة غير كافية، ولا يمكن حل الوضع، فقد يتخذ المراجع تصرفات مثل:

- تعديل رأي المراجع على أساس وجود قيد على نطاق المراجعة.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن نتائج التصرفات المختلفة.
- الاتصال بأطراف ثالثة (على سبيل المثال، سلطة تنظيمية)، أو سلطة أعلى في هيكل الحوكمة من خارج المنشأة، مثل ملاك الأعمال (على سبيل المثال، المساهمين في اجتماع الجمعية العمومية) أو الوزير الحكومي المسؤول أو سلطة إصدار الأنظمة في القطاع العام.
- الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

التوثيق (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٥٤. قد يتضمن توثيق الاتصال الشفهي الاحتفاظ بنسخة من المحاضر التي تعدها المنشأة كجزء من توثيق أعمال المراجعة إذا كانت تلك المحاضر تحتوي على تسجيل مناسب للاتصال.

[٢٧] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة أ٧٨

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٣)

المتطلبات المحددة في معيار رقابة الجودة (١) ومعايير المراجعة الأخرى التي تشير إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معيار رقابة الجودة (١)[١] ومعايير المراجعة الأخرى التي تتطلب إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمور معينة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار رقابة الجودة (١) *"رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"* ، الفقرة ٣٠(أ)
- معيار المراجعة (٢٤٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"* ، الفقرات ٢٢، ٣٩ (ج) (١)، ٤١ – ٤٣
- معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل) *"مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"* ، الفقرات ١٥، ٢٠، ٢٣–٢٥
- معيار المراجعة (٢٦٥) *"إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"* ، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٤٥٠) *"تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"* ، الفقرتان ١٣ و١٢
- معيار المراجعة (٥٠٥) *"المصادقات الخارجية"* ، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٥١٠) *"ارتباطات المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية"* ، الفقرة ٧
- معيار المراجعة (٥٥٠) *"الأطراف ذات العلاقة"* ، الفقرة ٢٧
- معيار المراجعة (٥٦٠) *"الأحداث اللاحقة"* ، الفقرات ٧ (ب)– (ج)، ١٠ (أ)، ١٣ (ب)، ١٤ (أ)، ١٧
- معيار المراجعة (٥٧٠) *"الاستمرارية"* ، الفقرة ٢٥
- معيار المراجعة (٦٠٠) *"اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"* ، الفقرة ٤٩
- معيار المراجعة (٦١٠) *"استخدام عمل المراجعين الداخليين"* ، الفقرتين ٢٠ و٣١
- معيار المراجعة (٧٠٠) *"تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"* ، الفقرة ٤٦
- معيار المراجعة (٧٠١) *"الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"* ، الفقرة ١٧
- معيار المراجعة (٧٠٥) *"التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"* ، الفقرات ١٢، ١٤، ٢٣، ٣٠
- معيار المراجعة (٧٠٦) *"فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"* ، الفقرة ١٢
- معيار المراجعة (٧١٠) *"المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"* ، الفقرة ١٨
- معيار المراجعة (٧٢٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"* ، الفقرات ١٧–١٩

---

[١] معيار رقابة الجودة (١) *"رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات ١٦(أ)، أ١٩–أ٢٠)

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية

قد تتضمن الاتصالات المطلوبة بموجب الفقرة ١٦(أ)، والتي تمت مناقشتها في الفقرتين أ١٩ وأ٢٠، أموراً مثل:

السياسات المحاسبية

- مناسبة السياسات المحاسبية للظروف الخاصة بالمنشأة، مع مراعاة الحاجة إلى الموازنة بين تكلفة توفير المعلومات والمنفعة المحتملة لمستخدمي القوائم المالية للمنشأة. وفي حالة وجود سياسات محاسبية بديلة مقبولة، قد يتضمن الاتصال تحديد بنود القوائم المالية التي تتأثر باختيار السياسات المحاسبية المهمة إضافة إلى معلومات بشأن السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت مماثلة.
- الاختيار الأولي للسياسات المحاسبية المهمة والتغييرات فيها، بما في ذلك تطبيق الإصدارات المحاسبية الجديدة. وقد يتضمن الاتصال: تأثير توقيت وطريقة إقرار تغيير في السياسة المحاسبية على الأرباح الحالية والمستقبلية للمنشأة؛ وتوقيت إدخال تغيير في السياسات المحاسبية فيما يتعلق بالإصدارات المحاسبية الجديدة المتوقعة.
- تأثير السياسات المحاسبية المهمة في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة (أو تلك التي تتفرد بها صناعة معينة، خاصةً عندما لا توجد إرشادات ملزمة أو توافق في الآراء).
- تأثير توقيت المعاملات فيما يتعلق بالفترة المسجلة فيها.

التقديرات المحاسبية

- للبنود التي تعد التقديرات مهمة لها، القضايا التي تمت مناقشتها في معيار المراجعة (٥٤٠)،[١] بما في ذلك على سبيل المثال:
  - كيفية تحديد الإدارة لتلك المعاملات والأحداث والظروف التي قد تؤدي للحاجة إلى إثبات التقديرات المحاسبية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية.
  - التغييرات في الظروف التي قد تؤدي إلى وضع تقديرات محاسبية جديدة أو الحاجة إلى إعادة النظر في التقديرات الحالية.
  - ما إذا كان قرار الإدارة بإثبات أو عدم إثبات التقديرات المحاسبية في القوائم المالية يتم وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
  - ما إذا كان هناك أو ينبغي أن يكون هناك تغيير عن الفترة السابقة في طرق إعداد التقديرات المحاسبية، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي الأسباب، إضافة إلى نتيجة التقديرات المحاسبية في الفترات السابقة.
  - آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية (على سبيل المثال، عندما تستخدم الإدارة نموذجاً)، بما في ذلك ما إذا كان أساس القياس المختار لإجراء التقدير المحاسبي يتم وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
  - ما إذا كانت الافتراضات المهمة التي تستخدمها الإدارة في وضع التقدير المحاسبي معقولة.
  - نية الإدارة على تنفيذ تصرفات محددة وقدرتها على القيام بها، عندما يكون لذلك صلة بمدى معقولية الافتراضات المهمة التي استخدمتها الإدارة أو التطبيق المناسب لإطار التقرير المالي المنطبق.
  - مخاطر التحريف الجوهري.
  - المؤشرات على التحيز المحتمل من جانب الإدارة.

---

[١] معيار المراجعة (٥٤٠)، *"مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"*.

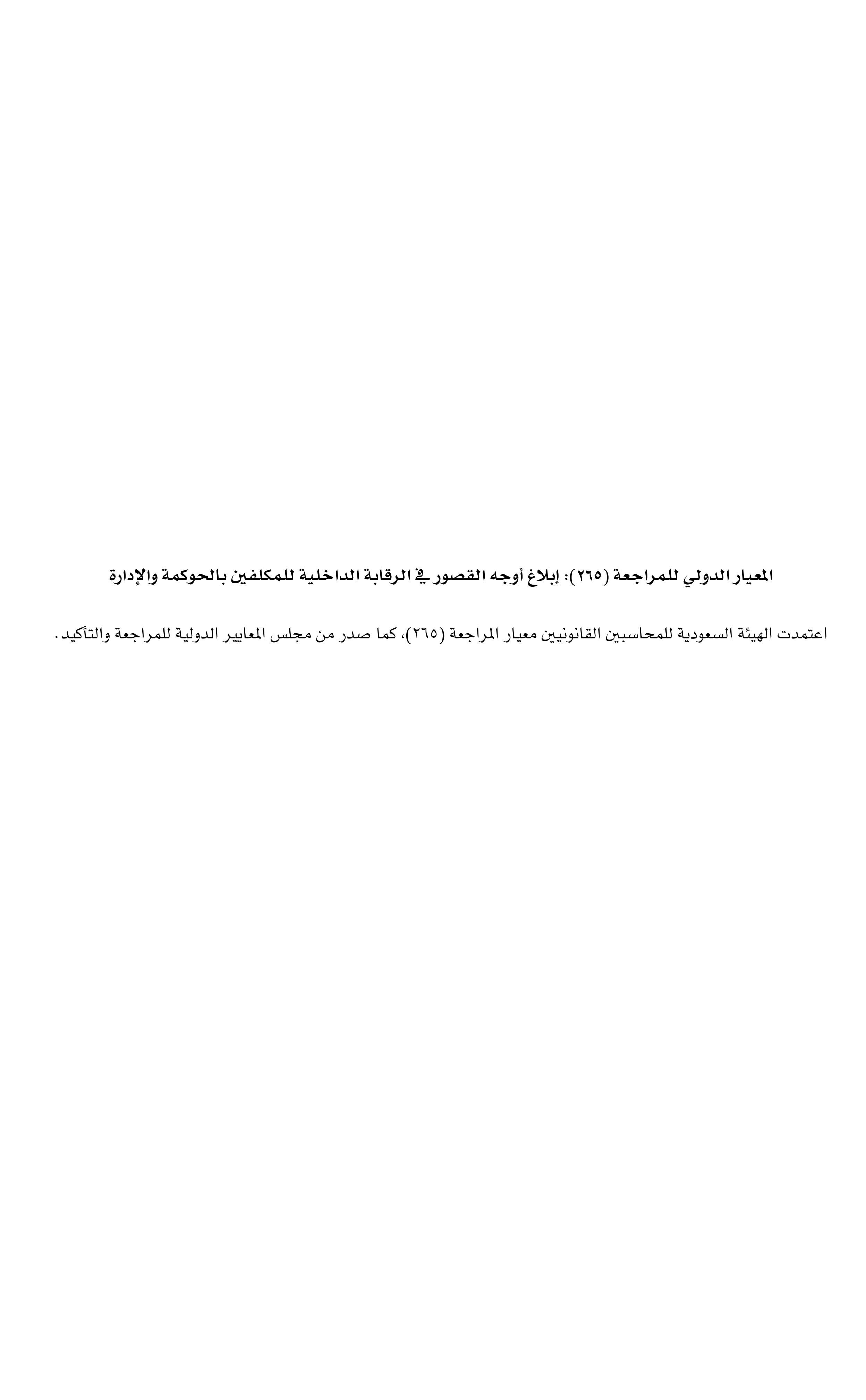
- كيف أخذت الإدارة في الحسبان الافتراضات أو النتائج البديلة ولماذا رفضتها، أو كيف عالجت الإدارة عدم تأكد التقدير في إجراء التقدير المحاسبي.
- كفاية الإفصاح عن عدم تأكد التقدير في القوائم المالية.

إفصاحات القوائم المالية

- القضايا التي انطوت عليها صياغة الإفصاحات الحساسة في القوائم المالية، والاجتهادات المتخذة ذات العلاقة (مثل الإفصاحات المتعلقة بإثبات الإيرادات والأجور واستمرارية المنشأة والأحداث اللاحقة والقضايا المحتملة).
- الحيادية العامة للإفصاحات في القوائم المالية واتساق هذه الإفصاحات ووضوحها.

الأمور ذات العلاقة

- التأثير المحتمل على القوائم المالية بسبب المخاطر المهمة، وحالات التعرض للمخاطر وحالات عدم التأكد، مثل الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها والتي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- مدى تأثر القوائم المالية بالمعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو التي تبدو غير مألوفة لأي أسباب أخرى. وقد يسلط هذا الاتصال الضوء على ما يلي:
  - المبالغ غير المتكررة المثبتة خلال الفترة.
  - مدى الإفصاح عن تلك المعاملات بشكل منفصل في القوائم المالية.
  - ما إذا كان من الواضح أن تلك المعاملات قد صُممت لتحقيق معالجة محاسبية أو ضريبية معينة، أو تحقيق هدف نظامي أو تنظيمي معين.
  - ما إذا كان شكل تلك المعاملات يبدو معقداً أكثر من اللازم، أو عند أخذ مشورة مستفيضة بشأن هيكلة المعاملة.
  - حالات تركيز الإدارة على الحاجة إلى معالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.
- العوامل التي تؤثر على القيم الدفترية للأصول والالتزامات، بما في ذلك الأسس التي وضعتها المنشأة لتحديد العمر الإنتاجي للأصول الملموسة وغير الملموسة. وقد يفسر الاتصال كيفية اختيار العوامل التي تؤثر على القيم الدفترية، وكيفية تأثير الاختيارات البديلة على القوائم المالية فيما لو تم تطبيقها.
- التصحيح الانتقائي للتحريفات، على سبيل المثال تصحيح التحريفات التي يؤدي تصحيحها إلى زيادة الأرباح المقرر عنها، دون التحريفات التي يؤدي تصحيحها إلى تخفيض الأرباح المقرر عنها.



المعيار الدولي للمراجعة (٢٦٥): إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٦٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٦٥)

إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٦٥) "*إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة* "جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*" .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بشكل مناسب بأوجه القصور في الرقابة الداخلية[١] التي حددها المراجع أثناء مراجعة القوائم المالية. ولا يفرض هذا المعيار مسؤوليات إضافية على المراجع فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية وتصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، زيادة على متطلبات المعيار (٣١٥) والمعيار (٣٣٠).[٢] ويضع المعيار (٢٦٠)[٣] متطلبات إضافية ويوفر إرشادات فيما يتعلق بمسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بالمراجعة.

٢. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة عند تحديده لمخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.[٤] وعند إجراء تلك التقييمات للمخاطر، يأخذ المراجع في الحسبان الرقابة الداخلية من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. وقد يتعرف المراجع على أوجه قصور في الرقابة الداخلية، ليس فقط أثناء آلية تقييم المخاطر، وإنما أيضاً في أية مرحلة أخرى من مراحل المراجعة. ويحدد هذا المعيار أوجه القصور المتعرف عليها التي يُطالَب المراجع أن يبلغ بها المكلفين بالحوكمة والإدارة.

٣. لا يوجد في هذا المعيار ما يمنع المراجع من إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بأمور الرقابة الداخلية الأخرى التي يتعرف عليها أثناء المراجعة.

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٥. هدف المراجع هو إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة على نحوٍ مناسب بأوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها أثناء المراجعة، والتي يرى المراجع بحسب حكمه المهني أنها مهمة بما يكفي لجعلها جديرة باهتمام كل منهم.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) القصور في الرقابة الداخلية: يوجد عندما:

(١) تكون أداة الرقابة مصممة أو مطبقة أو مُدارة بطريقة تعجز فيها عن منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب؛ أو

(٢) تكون أداة الرقابة اللازمة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب غائبة.

(ب) قصور مهم في الرقابة الداخلية: قصور أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، يكون لها بحسب الحكم المهني للمراجع أهمية كافية لجعلها جديرة باهتمام المكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرات أ٥)

المتطلبات

٧. يجب على المراجع أن يحدد، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها، ما إذا كان قد تعرف على واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية. (راجع: الفقرات أ١-أ٤)

---

١ معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرتان ٤ و١٢

٢ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

٣ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

٤ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ١٢. وتقدم الفقرات أ٦٨-أ٧٣ إرشادات بشأن أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة.

٨. إذا تعرف المراجع على واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، فيجب عليه أن يحدد، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها، ما إذا كانت تشكل، منفردة أو في مجملها، أوجه قصور مهمة. (راجع: الفقرات أ٥–أ١١)

٩. يجب على المراجع أن يبلِّغ المكلفين بالحوكمة كتابةً وفي الوقت المناسب بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تعرّف عليها أثناء المراجعة. (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٨، أ٢٧)

١٠. يجب على المراجع أيضاً أن يبلغ المستوى الإداري المناسب المسؤول في الوقت المناسب بما يلي: (راجع: الفقرتان أ١٩، أ٢٧)

(أ) أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي أبلغ بها، أو ينوي أن يبلغ بها، المكلفين بالحوكمة، ما لم يكن من غير المناسب إبلاغ الإدارة مباشرةً بذلك في ظل الظروف القائمة. ويجب أن يتم هذا الإبلاغ كتابةً؛ (راجع: الفقرات أ١٤، أ٢٠ – أ٢١)

(ب) أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة، والتي لم يتم إبلاغ الإدارة بها عن طريق أطراف أخرى، والتي لها بحسب الحكم المهني للمراجع أهمية كافية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة. (راجع: الفقرات أ٢٢–أ٢٦)

١١. يجب على المراجع أن يذكر في بلاغه المكتوب المتعلق بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية ما يلي:

(أ) وصفاً لأوجه القصور وشرحاً لتأثيراتها المحتملة؛ (راجع: الفقرة أ٢٨)

(ب) معلومات كافية لتمكين المكلفين بالحوكمة والإدارة من فهم السياق الذي تم فيه الإبلاغ. وبصفة خاصة، يجب على المراجع توضيح ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٢٩، أ٣٠)

(١) أن غرض المراجعة هو أن يُبدي المراجع رأياً في القوائم المالية؛

(٢) أن المراجعة تضمنت الأخذ في الحسبان الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية من أجل تصميم إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية؛

(٣) أن الأمور المقرر عنها تقتصر على أوجه القصور التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، والتي استنتج المراجع أن لها أهمية كافية لجعلها جديرة بالتقرير عنها للمكلفين بالحوكمة.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تحديد ما إذا كان قد تم التعرف على أوجه قصور في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٧)

أ١. عند تحديد ما إذا كان المراجع قد تعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، فقد يقوم المراجع بمناقشة الحقائق والظروف ذات العلاقة بالنتائج التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب. وتوفر هذه المناقشة فرصة للمراجع لتنبيه الإدارة في الوقت المناسب بوجود أوجه قصور ربما لم تكن على علم بها من قبل. والمستوى الإداري الذي يكون من المناسب مناقشة النتائج التي تم التوصل إليها معه هو الذي لديه إلمام بمجال الرقابة الداخلية محل النقاش، والذي لديه الصلاحية لاتخاذ تصرف تصحيحي بشأن أي وجه من أوجه القصور التي يتم التعرف عليها في الرقابة الداخلية. وفي بعض الظروف، قد لا يكون من المناسب للمراجع أن يناقش النتائج التي توصل إليها مع الإدارة بشكل مباشر، على سبيل المثال، عندما يبدو أن النتائج تدعو للشك في نزاهة الإدارة أو كفاءتها (انظر: الفقرة أ٢٠).

أ٢. عند مناقشة الحقائق والظروف ذات العلاقة بالنتائج التي توصل إليها المراجع مع الإدارة، قد يحصل المراجع على معلومات أخرى ملائمة لكي ينظر فيها أيضاً، مثل:

- فهم الإدارة للأسباب الحقيقية أو المشتبه فيها لأوجه القصور.
- الاستثناءات الناشئة عن أوجه القصور التي قد تكون الإدارة لاحظتها، على سبيل المثال، التحريفات التي لم يتم منعها من خلال أدوات الرقابة ذات الصلة على تقنية المعلومات.
- مؤشر أولي على استجابة الإدارة للنتائج.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٣٢. في حين أن المفاهيم التي تقوم عليها أنشطة الرقابة في المنشآت الأصغر من المرجح أن تكون مشابهة للموجودة في المنشآت الأكبر، فإن درجة الرسمية التي تعمل في ظلها ستتفاوت. وبالإضافة لذلك، قد تجد المنشآت الأصغر أن أنواعاً معينة من أنشطة الرقابة ليست ضرورية بسبب أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يوفر تفرد الإدارة بسلطة منح الائتمان للعملاء واعتماد المشتريات المهمة رقابة فعّالة على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة، بما يقلل أو يزيل الحاجة لتطبيق أنشطة رقابة أكثر تفصيلاً.

أ٣٤. إضافةً إلى ذلك، فإن عدد العاملين في المنشآت الأصغر عادةً ما يكون أقل مما قد يحد من قابلية الفصل في الواجبات. ومع ذلك، فإن المدير المالك في المنشأة الصغيرة التي يديرها مالكها قد يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية مقارنة بالمنشآت الأكبر. ولا بد من الموازنة بين هذا المستوى الأعلى من الإشراف الإداري وارتفاع احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرتين ٦(ب)، ٨)

أ٣٥. تعتمد أهمية القصور، أو مجموعة أوجه القصور، في الرقابة الداخلية على ما إذا كان تحريف ما قد حدث فعلاً، وأيضاً على احتمالية وقوع تحريف ما وحجم التحريف المحتمل. ولذلك، فإن أوجه القصور المهمة قد تكون موجودة، حتى ولو لم يكن المراجع قد تعرف على تحريفات أثناء المراجعة.

أ٣٦. من أمثلة الأمور التي يمكن للمراجع أخذها في الحسبان عند تحديد ما إذا كان قصور ما أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية تُشكل قصوراً مهماً ما يلي:

- احتمال أن تؤدي أوجه القصور إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية في المستقبل.
- قابلية تعرض الأصل أو الالتزام ذي العلاقة للفقدان أو الغش.
- التحديد غير الموضوعي والمعقد للمبالغ المقدرة، مثل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.
- مبالغ القوائم المالية المعرضة لأوجه القصور.
- حجم الأنشطة التي حدثت أو التي يمكن أن تحدث في رصيد الحساب أو فئة المعاملات المعرضة للقصور أو أوجه القصور.
- الأهمية التي تمثلها أدوات الرقابة لآلية التقرير المالي، على سبيل المثال:
  - o أدوات الرقابة للمتابعة العامة (مثل إشراف الإدارة).
  - o أدوات الرقابة لمنع الغش واكتشاف حدوثه.
  - o أدوات الرقابة على اختيار السياسات المحاسبية المهمة وتطبيقها.
  - o أدوات الرقابة على المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.
  - o أدوات الرقابة على المعاملات المهمة خارج مسار العمل الطبيعي.
  - o أدوات الرقابة على آلية التقرير المالي لنهاية الفترة (مثل أدوات الرقابة على قيود اليومية غير المتكررة).
- سبب الاستثناءات التي تم اكتشافها ومدى تكرارها، الناتجة عن أوجه القصور في أدوات الرقابة.
- تفاعل القصور مع أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية.

أ٣٧. تشمل المؤشرات الدالة على وجود أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، ما يلي:

- الأدلة على وجود جوانب غير فعالة في بيئة الرقابة، مثل:
  - o المؤشرات على أن المعاملات المهمة التي للإدارة مصلحة مالية فيها لا يتم التحقق منها بعمق وبالشكل المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.

o تحديد غش من جانب الإدارة، سواءً كان جوهرياً أم لا، لم يتم منعه من خلال الرقابة الداخلية للمنشأة.

o فشل الإدارة في اتخاذ تصرف تصحيحي مناسب لأوجه القصور المهمة التي تم الإبلاغ عنها من قبل.

- عدم وجود آلية لتقييم المخاطر داخل المنشأة رغم أنه من المتوقع عادةً وجود مثل هذا الآلية.
- الأدلة على عدم فاعلية آلية المنشأة لتقييم المخاطر، مثل فشل الإدارة في التعرف على خطر تحريف جوهري يتوقع المراجع أن تكون آلية المنشأة لتقييم المخاطر قد تَعرفت عليه.
- الأدلة على عدم فاعلية الاستجابة للمخاطر المهمة التي تم التعرّف عليها (على سبيل المثال، عدم وجود أدوات رقابة على مثل هذا الخطر).
- التحريفات التي تكتشفها إجراءات المراجع، والتي لم يتم منعها، أو اكتشافها وتصحيحها، من خلال الرقابة الداخلية للمنشأة.
- إعادة عرض القوائم المالية التي صدرت من قبل لتعكس تصحيح لتحريف جوهري بسبب غش أو خطأ.
- الأدلة على عدم قدرة المنشأة على الإشراف على إعداد القوائم المالية.

أ٨. قد تُصمم أدوات الرقابة لتعمل منفردة أو مجتمعة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات بفاعلية.[٥] فعلى سبيل المثال، قد تتألف أدوات الرقابة على الحسابات مستحقة التحصيل من أدوات رقابة آلية ويدوية مصممة لتعمل معاً على منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في رصيد الحساب. وقد لا يكون القصور في الرقابة الداخلية في حد ذاته مهماً بما يكفي ليشكل قصوراً كبيراً. ومع ذلك، فإن وجود مجموعة من أوجه القصور التي تؤثر على رصيد حساب أو إفصاح معين، أو إقرار ذي صلة معين، أو مكون معين من مكونات الرقابة الداخلية، قد يزيد من مخاطر التحريف إلى درجة ينشأ عنها قصور مهم.

أ٩. قد تضع الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول (وبخاصة لمراجعة المنشآت المدرجة) متطلباً يلزم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة أو أطراف أخرى ذات صلة (مثل السلطات التنظيمية) عن نوع واحد محدد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة. وعندما تضع الأنظمة أو اللوائح مصطلحات وتعريفات محددة لهذه الأنواع من أوجه القصور، وتتطلب أن يستخدم المراجع هذه المصطلحات والتعريفات لغرض الإبلاغ، فيجب على المراجع استخدام هذه المصطلحات والتعريفات عند القيام بالإبلاغ وفقاً لمتطلب نظامي أو تنظيمي.

أ١٠. عندما تضع دولة مصطلحات محددة لأنواع القصور في الرقابة الداخلية التي يجب الإبلاغ بها، دون أن تضع تعريفات لهذه المصطلحات، فقد يكون من الضروري للمراجع أن يستخدم حكمه لتحديد الأمور التي سيتم الإبلاغ بها بموجب المتطلب النظامي أو التنظيمي. وفي سبيل القيام بذلك، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يأخذ في حسبانه المتطلبات والإرشادات الواردة في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، إذا كان الغرض من المتطلب النظامي أو التنظيمي لفت انتباه المكلفين بالحوكمة إلى أمور معينة تخص الرقابة الداخلية ينبغي أن يكونوا على دراية بها، فقد يكون من المناسب اعتبار أن هذه الأمور تعادل بشكل عام أوجه القصور المهمة التي يتطلب هذا المعيار أن يتم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها.

أ١١. تظل متطلبات هذا المعيار منطبقة بغض النظر عن أن الأنظمة أو اللوائح قد تتطلب من المراجع استخدام مصطلحات أو تعريفات معينة.

[٥] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة أ٧٤

الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية

الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٩)

أ١٢. يعكس إبلاغ المكلفين بالحوكمة كتابةً بأوجه القصور المهمة أهمية هذه الأمور، ويساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم الإشرافية. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠) اعتبارات ذات صلة فيما يتعلق بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يكونون مشاركين جميعاً في إدارة المنشأة.[٦]

أ١٣. عند تحديد الوقت الذي يتم فيه إصدار البلاغ المكتوب، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كان استلام هذا البلاغ سيكون عاملاً مهماً يمكِّن المكلفين بالحوكمة من أداء مسؤولياتهم الإشرافية. وإضافة إلى ذلك، فقد يحتاج المكلفون بالحوكمة في المنشآت المدرجة في دول معينة أن يحصلوا على البلاغ المكتوب من المراجع قبل تاريخ اعتماد القوائم المالية لأجل الوفاء بمسؤوليات محددة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية أو للوفاء بأغراض تنظيمية أو أغراض أخرى. وبالنسبة للمنشآت الأخرى، قد يصدر المراجع البلاغ المكتوب في تاريخ لاحق. وبالرغم من ذلك، ففي الحالة الأخيرة، وبسبب أن البلاغ المكتوب من المراجع بأوجه القصور المهمة يشكل جزءاً من ملف المراجعة النهائي، فإن البلاغ المكتوب يخضع للمتطلب الأساسي[٧] للمراجع باستكمال جمع ملف المراجعة النهائي في الوقت المناسب. وينص معيار المراجعة (٢٣٠) على أن الحد الزمني المناسب الذي يلزم فيه استكمال جمع ملف المراجعة النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير المراجع.[٨]

أ١٤. بغض النظر عن توقيت البلاغ المكتوب بأوجه القصور المهمة، فقد يقوم المراجع في بادئ الأمر بالإبلاغ عن أوجه القصور المهمة شفاهةً إلى الإدارة، وعندما يكون ذلك مناسباً، إلى المكلفين بالحوكمة لمساعدتهم في اتخاذ التصرف التصحيحي في الوقت المناسب للحد من مخاطر التحريف الجوهري. ومع ذلك، فإن القيام بهذا الإبلاغ الشفهي لا يعفي المراجع من مسؤولية الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة كتابةً، وفقاً لما يتطلبه هذا المعيار.

أ١٥. يُعد مستوى التفصيل الذي سيتم به الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة أمراً خاضعاً للحكم المهني للمراجع في ظل الظروف القائمة. وتشمل العوامل التي يمكن للمراجع أن يأخذها في الحسبان عند تحديد مستوى التفصيل المناسب للإبلاغ، على سبيل المثال، ما يلي:

- طبيعة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يختلف الإبلاغ المطلوب للمنشآت التي تخضع للمساءلة العامة عن الإبلاغ المطلوب لمنشأة ليست من تلك المنشآت.
- حجم المنشأة ومدى تعقُّدها. فعلى سبيل المثال، قد يختلف الإبلاغ المطلوب لمنشأة معقدة عن الإبلاغ المطلوب لمنشأة تدير عملاً يسيراً.
- طبيعة أوجه القصور المهمة التي تعرف عليها المراجع.
- بنية حوكمة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة لمزيد من التفاصيل إذا كان المكلفون بالحوكمة من بينهم أعضاء ليست لديهم خبرة كبيرة في صناعة المنشأة أو في المجالات المتأثرة.
- المتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالإبلاغ عن أنواع معينة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية.

أ١٦. قد تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة مدركين بالفعل لأوجه القصور المهمة التي حددها المراجع أثناء المراجعة، وربما اختاروا عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لاعتبارات أخرى. وتقع مسؤولية تقويم تكاليف ومنافع تطبيق التصرف التصحيحي على الإدارة والمكلفين بالحوكمة. وبناءً عليه، ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٩ بغض النظر عن التكلفة أو الاعتبارات الأخرى التي يمكن أن ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة أنها ذات صلة عند تحديد ما إذا كان سيتم تصحيح هذه الأوجه من القصور.

---

[٦] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٣

[٧] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ١٤

[٨] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة أ٢١

أ١٧. إن حقيقة قيام المراجع بالإبلاغ عن قصور مهم إلى المكلفين بالحوكمة والإدارة في مراجعة سابقة لا تلغي الحاجة إلى قيام المراجع بإعادة الإبلاغ إذا لم يكن قد تم اتخاذ تصرف تصحيحي. وفي حالة استمرار قصور مهم سبق الإبلاغ به، فيمكن أن يكرر الإبلاغ في السنة الحالية وصف القصور المذكور في الإبلاغ السابق، أو يمكن أن يشير فقط إلى الإبلاغ السابق. وقد يسأل المراجع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عن سبب عدم تصحيح وجه القصور المهم. وقد يمثل الفشل في اتخاذ إجراء، في حد ذاته، قصوراً مهماً في حال عدم وجود تفسير منطقي.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ١٨. في حالة مراجعة المنشآت الأصغر، يمكن أن يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة بطريقة أقل تنظيماً عنها في حالة المنشآت الأكبر.

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١٠)

أ١٩. عادةً ما يكون المستوى الإداري المناسب هو المستوى الذي يتحمل المسؤولية، ويمتلك الصلاحية، لتقويم أوجه القصور في الرقابة الداخلية واتخاذ التصرف التصحيحي الضروري. وللإبلاغ عن أوجه القصور المهمة، فمن المرجح أن يكون المستوى المناسب هو المدير التنفيذي أو المسؤول المالي (أو من في حكمهما) رغم أنه يلزم أيضاً إبلاغ هذه الأمور إلى المكلفين بالحوكمة. وبالنسبة لأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، قد يكون المستوى المناسب هو الإدارة التشغيلية التي لها علاقة مباشرة بصورة أكبر بمجالات الرقابة المتأثرة بالقصور والتي لديها السلطة لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب.

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١٠ (أ))

أ٢٠. قد تدعو بعض أوجه القصور المهمة التي يتم تحديدها في الرقابة الداخلية إلى الشك في نزاهة الإدارة أو كفاءتها. فعلى سبيل المثال، قد تظهر أدلة على الغش أو عدم الالتزام المتعمد بالأنظمة واللوائح من جانب الإدارة، أو قد تبدي الإدارة عدم قدرة على الإشراف على إعداد قوائم مالية كافية مما قد يثير الشك في كفاءة الإدارة. وبناءً عليه، قد يكون من غير المناسب إبلاغ أوجه القصور هذه للإدارة مباشرةً.

أ٢١. يحدد معيار المراجعة (٢٥٠) (المُعدَّل) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك عندما يكون المكلفون بالحوكمة متورطين بأنفسهم في حالة عدم الالتزام.[٩] ويحدد معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات ويقدم إرشادات فيما يتعلق بإبلاغ المكلفين بالحوكمة عندما يحدد المراجع حدوث، أو يشتبه في حدوث غش تتورط فيه الإدارة.[١٠]

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١٠ (ب))

أ٢٢. قد يتعرف المراجع أثناء المراجعة على أوجه قصور أخرى في الرقابة الداخلية، ليست من أوجه القصور المهمة لكن قد تكون لها أهمية كافية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة. ويُعد تحديد أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية الجديرة باهتمام الإدارة أمراً خاضعاً للحكم المهني في ظل الظروف القائمة، مع الأخذ في الحسبان احتمال وجود تحريفات قد تنشأ في القوائم المالية نتيجة لهذه الأوجه من القصور، والحجم المحتمل لهذه التحريفات.

أ٢٣. إن الإبلاغ عن أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، التي لها أهمية كافية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة، لا يلزم أن يكون كتابةً، بل قد يتم شفاهةً. وعندما يناقش المراجع الحقائق والظروف للاستنتاجات التي توصل إليها مع الإدارة، فإنه قد ينظر في إبلاغ الإدارة شفاهةً بأوجه القصور الأخرى أثناء هذه المناقشات. وبناءً عليه، لا تكون هناك حاجة لإجراء اتصال رسمي فيما بعد.

أ٢٤. إذا قام المراجع بإبلاغ الإدارة في فترة سابقة بأوجه قصور في الرقابة الداخلية ليست من أوجه القصور المهمة، واختارت الإدارة عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لأسباب أخرى، فلا يلزم المراجع إعادة الإبلاغ بها في الفترة الحالية. ولا يُطلب أيضاً من المراجع تكرار المعلومات الخاصة بأوجه القصور هذه، إذا كان قد تم إبلاغ الإدارة بها سابقاً من قبل أطراف أخرى، مثل المراجعين الداخليين أو السلطات التنظيمية. ومع ذلك، فقد يكون من المناسب أن يقوم المراجع بإعادة الإبلاغ بأوجه القصور الأخرى هذه، إذا كان هناك تغيير

[٩] معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٣-٢٩

[١٠] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٤٢

في الإدارة، أو إذا نمت إلى علم المراجع معلومات جديدة تُغيِّر الفهم السابق للمراجع والإدارة فيما يتعلق بأوجه القصور. وبالرغم من ذلك، فإن عدم قيام الإدارة بتصحيح أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي تم الإبلاغ عنها سابقاً قد يصبح قصوراً مهماً يتطلب الإبلاغ عنه للمكلفين بالحوكمة. ويعتمد تحديد ما إذا كان الأمر كذلك على الحكم المهني للمراجع في ظل الظروف القائمة.

أ٢٥. في بعض الظروف، قد يرغب المكلفون بالحوكمة في إطلاعهم على تفاصيل أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي أبلغ المراجع الإدارة بها، أو في إعلامهم بإيجاز بطبيعة أوجه القصور الأخرى. وفي ظروف أخرى، قد يرى المراجع أنه من المناسب إعلام المكلفين بالحوكمة بأنه قد تم إبلاغ الإدارة بأوجه قصور أخرى. وفي أي من الحالتين، يمكن للمراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة شفاهةً أو كتابةً بحسب ما يراه مناسباً.

أ٢٦. يحدد معيار المراجعة (٢٦٠) اعتبارات ذات صلة فيما يتعلق بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يكونون مشاركين جميعاً في إدارة المنشأة.[١١]

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرتين ٩، ١٠)

أ٢٧. قد يتحمل المراجعون في القطاع العام مسؤوليات إضافية تقضي بالإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، وذلك بطرق، ومستوى من التفصيل، وإلى أطراف لم يتم التطرق لها في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يلزم الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى هيئة حاكمة أخرى. وقد تفرض أيضاً الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى على المراجعين في القطاع العام التقرير عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية، بغض النظر عن أهمية التأثيرات المحتملة لتلك الأوجه. وبالإضافة إلى ذلك، فقد تتطلب الأنظمة أن يقوم المراجعون في القطاع العام بالتقرير عن أمور أكثر اتساعاً فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، وليس فقط أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي يطلب هذا المعيار الإبلاغ عنها، على سبيل المثال أدوات الرقابة المتعلقة بالامتثال للأوامر النظامية أو اللوائح أو أحكام العقود أو اتفاقيات المنح.

محتوى البلاغ المكتوب بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١١)

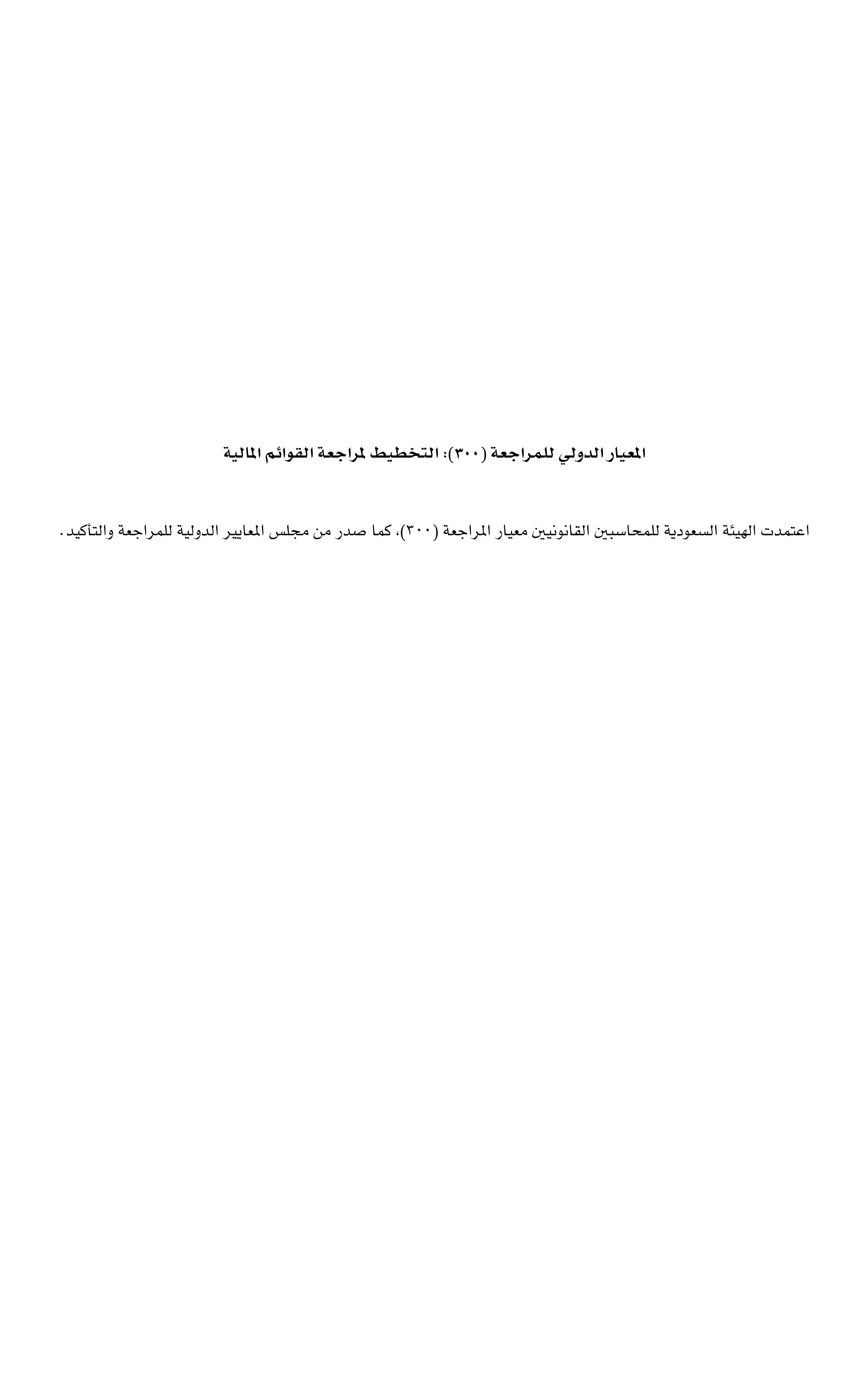
أ٢٨. عند شرح التأثيرات المحتملة لأوجه القصور المهمة، لا يلزم المراجع أن يحدد حجم تلك التأثيرات. وقد يتم وضع أوجه القصور المهمة في مجموعات لأغراض التقرير عندما يكون من المناسب القيام بذلك. وقد يذكر المراجع أيضاً في البلاغ المكتوب اقتراحات بشأن التصرف التصحيحي لأوجه القصور، والاستجابات الفعلية أو المقترحة من الإدارة، وبياناً حول ما إذا كان المراجع قد اتخذ أم لا أي خطوات للتحقق مما إذا كانت استجابات الإدارة قد تم تنفيذها.

أ٢٩. قد يرى المراجع أنه من المناسب تضمين المعلومات التالية كسياق إضافي للإبلاغ:

- إشارة إلى أنه لو كان المراجع قد طبق إجراءات أكثر عمقاً على الرقابة الداخلية، لربما كان قد تعرف على المزيد من أوجه القصور التي يلزم التقرير عنها، أو توصل إلى أن بعض أوجه القصور المقرر عنها لم تكن في الحقيقة بحاجة للتقرير عنها.
- إشارة إلى أن هذا الإبلاغ قد تم تقديمه لخدمة أهداف المكلفين بالحوكمة، وقد لا يكون مناسباً لخدمة أهداف أخرى.

أ٣٠. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع أو الإدارة تقديم نسخة من البلاغ المكتوب المقدم من المراجع بشأن أوجه القصور المهمة إلى السلطات التنظيمية المعنية. وفي هذه الحالة، قد يحدد البلاغ المكتوب تلك السلطات التنظيمية.

[١١] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٣



المعيار الدولي للمراجعة (٣٠٠): التخطيط لمراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٣٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٣٠٠)

التخطيط لمراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣٠٠) *"التخطيط لمراجعة القوائم المالية"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن التخطيط لمراجعة القوائم المالية. وقد تمت صياغة هذا المعيار في سياق عمليات المراجعة المتكررة. كما حُدِّدت بشكل منفصل اعتبارات إضافية في ارتباطات المراجعة التي تتم لأول مرة.

دور التخطيط وتوقيته

٢. يتضمن التخطيط للمراجعة تحديد الاستراتيجية العامة للارتباط ووضع خطة المراجعة. ويُفيد التخطيط الكافي في مراجعة القوائم المالية بعدة طرق، من بينها ما يلي: (راجع: الفقرات أ١–أ٣)

- مساعدة المراجع في تخصيص اهتمام مناسب لجوانب المراجعة المهمة.
- مساعدة المراجع في تحديد المشكلات المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- مساعدة المراجع في تنظيم ارتباط المراجعة وإدارته بصورة سليمة حتى يتم تنفيذه بفاعلية وكفاءة.
- المساعدة في اختيار أعضاء لفريق الارتباط يتمتعون بمستويات مناسبة من القدرات والكفاءة للاستجابة للمخاطر المتوقعة، وفي إسناد الأعمال لهم بصورة مناسبة.
- تسهيل توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم.
- المساعدة، حسب مقتضى الحال، في تنسيق الأعمال التي أنجزها مراجعو مكونات المجموعة والخبراء.

تاريخ السريان

٣. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٤. هدف المراجع هو التخطيط للمراجعة من أجل تنفيذها بطريقة فعّالة.

المتطلبات

إشراك الأعضاء الرئيسين لفريق الارتباط

٥. يجب إشراك كل من الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة، بما في ذلك التخطيط والمشاركة في المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط. (راجع: الفقرة أ٤)

الأنشطة المبدئية للارتباط

٦. يجب أن يقوم المراجع بالأنشطة الآتية في بداية ارتباط المراجعة الحالي:

(أ) تنفيذ الإجراءات المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٢٢٠) فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وارتباط المراجعة المحدد؛[١]

(ب) تقويم الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك الاستقلال، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠)؛[٢]

(ج) تكوين فهم لشروط الارتباط، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢١٠).[٣] (راجع: الفقرات أ٥–أ٧)

---

١ معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات ١٢–١٣

٢ معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرات ٩–١١

٣ معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرات ٩–١٣

أنشطة التخطيط

٧. يجب على المراجع أن يحدد استراتيجية عامة للمراجعة، تحدد نطاق وتوقيت واتجاه المراجعة، وتُرشد في وضع خطة المراجعة.

٨. يجب على المراجع عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة أن يقوم بما يلي:

(أ) أن يقف على خصائص الارتباط التي تحدد نطاقه؛

(ب) أن يتحقق من أهداف الارتباط المقرر عنها لتخطيط توقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛

(ج) أن يأخذ في الحسبان العوامل التي تُعد وفقاً للحكم المهني للمراجع مهمة في توجيه جهود فريق الارتباط؛

(د) أن يأخذ في الحسبان نتائج الأنشطة المبدئية للارتباط، وعند الاقتضاء، مدى ملاءمة المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها للمنشأة؛

(ه) أن يتحقق من طبيعة الموارد المطلوبة لتنفيذ الارتباط، وتوقيتها ومداها. (راجع: الفقرات أ٨–أ١١)

٩. يجب أن يضع المراجع خطة للمراجعة، يجب أن تتضمن وصفاً لما يلي:

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المخطط لتنفيذها، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (٣١٥).[٤]

(ب) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لتنفيذها على مستوى الإقرارات، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (٣٣٠).[٥]

(ج) إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها حتى يستوفي الارتباط معايير المراجعة. (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)

١٠. يجب على المراجع تحديث وتغيير الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، عند اللزوم، خلال سير المراجعة. (راجع: الفقرة أ١٥)

١١. يجب على المراجع أن يخطط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق الارتباط وفحص أعمالهم. (راجع: الفقرتين أ١٦، أ١٧)

التوثيق

١٢. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[٦]

(أ) الاستراتيجية العامة للمراجعة؛

(ب) خطة المراجعة؛

(ج) أي تغييرات مهمة تم إدخالها على الاستراتيجية العامة للمراجعة أو خطة المراجعة خلال ارتباط المراجعة، وأسباب مثل تلك التغييرات. (راجع: الفقرات أ١٨–أ٢١)

الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة

١٣. يجب على المراجع قبل البدء في المراجعة التي تتم لأول مرة، أن يقوم بالأنشطة التالية:

(أ) تنفيذ الإجراءات المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٢٢٠) فيما يتعلق بقبول العلاقة مع العميل وارتباط المراجعة المحدد؛[٧]

(ب) التواصل مع المراجع السابق، إذا كان هناك تغيير في المراجعين، التزاماً بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. (راجع: الفقرة أ٢٢)

***

---

٤ معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

٥ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة"

٦ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨–١١، وأ٦

٧ معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرتان ١٢ و١٣

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

دور التخطيط وتوقيته (راجع: الفقرة ٢)

أ١. ستختلف طبيعة ومدى أنشطة التخطيط طبقاً لحجم المنشأة وتعقيدها، والتجربة السابقة للأعضاء الرئيسين في فريق الارتباط مع المنشأة، والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء ارتباط المراجعة.

أ٢. لا يعد التخطيط مرحلة منفصلة في المراجعة، بل عملية مستمرة ومتكررة غالباً ما تبدأ بعد وقت قصير من (أو بالتزامن مع) إنجاز المراجعة السابقة، وتستمر حتى إنجاز ارتباط المراجعة الحالي. ومع ذلك، يتضمن التخطيط الأخذ في الحسبان توقيت أنشطة معينة وإجراءات المراجعة التي ينبغي إنجازها قبل تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. فعلى سبيل المثال، قبل أن يقوم المراجع بتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يتضمن التخطيط الحاجة للنظر في أمور مثل:

- الإجراءات التحليلية التي سيتم تطبيقها باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر.
- الحصول على فهم عام للإطار النظامي والتنظيمي المنطبق على المنشأة وكيفية التزام المنشأة بهذا الإطار.
- تحديد الأهمية النسبية.
- إشراك الخبراء.
- تنفيذ إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.

أ٣. قد يقرر المراجع مناقشة عناصر التخطيط مع إدارة المنشأة لتسهيل القيام بارتباط المراجعة وإدارته (على سبيل المثال، لتنسيق بعض إجراءات المراجعة المخطط لها مع أعمال موظفي المنشأة). وبالرغم من حدوث هذه المناقشات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة تظلان من مسؤوليات المراجع. ويجب توخي الحذر عند مناقشة الأمور الواردة في الاستراتيجية العامة للمراجعة أو في خطة المراجعة حتى لا يتم إضعاف فاعلية المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تُضعف مناقشة طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التفصيلية مع الإدارة من فاعلية المراجعة بجعل إجراءات المراجعة قابلة للتنبؤ بها بشكل كبير.

إشراك الأعضاء الرئيسين لفريق الارتباط (راجع: الفقرة ٥)

أ٤. إن إشراك الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة يؤدي إلى الاستفادة من خبراتهم وبصيرتهم، مما يعزز من فاعلية وكفاءة آلية التخطيط.[٨]

الأنشطة المبدئية للارتباط (راجع: الفقرة ٦)

أ٥. يساعد تنفيذ الأنشطة المبدئية للارتباط المحددة في الفقرة ٦، في بداية ارتباط المراجعة الحالي، المراجع في تحديد وتقويم الأحداث أو الظروف التي قد تؤثر بشكل سلبي على قدرة المراجع في تخطيط وتنفيذ ارتباط المراجعة.

أ٦. يمكّن تنفيذ هذه الأنشطة المبدئية للارتباط المراجع من التخطيط للقيام بارتباط مراجعة يتحقق فيه ما يلي، على سبيل المثال:

- احتفاظ المراجع بالاستقلال الضروري والقدرة على تنفيذ الارتباط.
- عدم وجود قضايا تتعلق بنزاهة الإدارة قد تؤثر على رغبة المراجع في الاستمرار في الارتباط.
- عدم وجود سوء تفاهم مع العميل بشأن شروط الارتباط.

أ٧. ينظر المراجع في استمرار علاقته بالعميل والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك الاستقلال، طوال مدة ارتباط المراجعة كلما تغيرت ظروف ووقعت أحداث. ويعني تنفيذ الإجراءات المبدئية على كل من استمرار العلاقة مع العميل وتقويم المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة (بما فيها الاستقلال) في بداية ارتباط المراجعة الحالي أنه يتم إنجاز هذه الإجراءات قبل تنفيذ الأنشطة المهمة الأخرى

---

[٨] يحدد معيار المراجعة (٣١٥)، في الفقرة ١٠، متطلبات ويقدم ارشادات بشأن مناقشة فريق الارتباط لقابلية تعرض المنشأة لتحريفات جوهرية في القوائم المالية. كما يقدم معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، في الفقرة ١٦، إرشادات بشأن التركيز أثناء هذه المناقشة على قابلية احتواء القوائم المالية الخاصة بالمنشاة على تحريف جوهري بسبب الغش.

لارتباط المراجعة الحالي. وبالنسبة لارتباطات المراجعة المستمرة، فغالباً ما تتم مثل هذه الإجراءات المبدئية بعد وقت قصير من (أو بالتزامن مع) إنجاز المراجعة السابقة.

أنشطة التخطيط

الاستراتيجية العامة للمراجعة (راجع: الفقرتين ٧، ٨)

أ٨. مع مراعاة إنجاز المراجع لإجراءات تقييم المخاطر، تساعد عملية تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة المراجع في تحديد أمور مثل:

- الموارد التي سيتم استخدامها في كل مجال محدد من مجالات المراجعة، مثل الاستعانة بأعضاء الفريق الذين يتمتعون بالخبرة المناسبة في المجالات ذات المخاطر المرتفعة أو إشراك الخبراء في الأمور المعقدة.
- حجم الموارد التي سيتم تخصيصها لكل مجال محدد من مجالات المراجعة، مثل عدد أعضاء الفريق المعينين لملاحظة جرد المخزون في المواقع المهمة، أو مدى فحص عمل المراجعين الآخرين في حالة أعمال مراجعة المجموعات، أو عدد ساعات المراجعة التي سيتم تخصيصها للمجالات ذات المخاطر المرتفعة؛
- التوقيت الذي سيتم فيه استخدام هذه الموارد، مثل ما إذا كانت سيتم استخدامها في مرحلة مبدئية من المراجعة أو في تواريخ رئيسية فاصلة؛
- كيفية إدارة تلك الموارد وتوجيهها والإشراف عليها، مثل الوقت الذي يتوقع فيه عقد اجتماعات الإحاطة بالمعلومات واجتماعات استخلاص المعلومات مع الفريق، وكيفية قيام الشريك المسؤول عن الارتباط ومدير الارتباط بعمليات الفحص (على سبيل المثال، في الموقع أو خارج الموقع)، وفيما إذا كان سيتم القيام بفحوصات لرقابة جودة الارتباط.

أ٩. يتضمن الملحق أمثلة على اعتبارات تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة.

أ١٠. بمجرد تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة، فإنه يمكن وضع خطة مراجعة تتناول مختلف الأمور المذكورة في الاستراتيجية العامة للمراجعة، مع الأخذ في الحسبان الحاجة إلى تحقيق أهداف المراجعة من خلال الكفاءة في استخدام موارد المراجع. وليس بالضرورة أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة ووضع خطة المراجعة التفصيلية عمليتين منفصلتين أو متتاليتين، ولكنهما مرتبطتان بشكل وثيق لأن التغييرات في إحداهما قد تستتبع تغييرات في الأخرى.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ١١. عند مراجعة المنشآت الصغيرة، فإن عملية المراجعة بالكامل يمكن أن يؤديها فريق ارتباط صغير جداً. وتشتمل العديد من عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة على الشريك المسؤول عن الارتباط (الذي قد يكون محاسب قانوني فرد) الذي يعمل مع عضو واحد في فريق الارتباط (أو بدون أي أعضاء في فريق الارتباط). ومع وجود فريق صغير، يكون التنسيق والاتصال بين أعضاء الفريق أسهل. ولا يلزم أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة منشأة صغيرة ممارسة معقدة أو مستهلكة للوقت؛ ذلك أنها تختلف حسب حجم المنشأة وتعقُّد المراجعة وحجم فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، يمكن لمذكرة مختصرة تم إعدادها عند إنجاز المراجعة السابقة، بناءً على فحص أوراق العمل والأمور المهمة المتعرف عليها في المراجعة المنجزة للتو، وتم تحديثها في الفترة الحالية، بناءً على المناقشات مع المدير المالك، أن تكون بمثابة استراتيجية المراجعة الموثقة لارتباط المراجعة الحالي إذا كانت تغطي الأمور المشار إليها في الفقرة ٨.

خطة المراجعة (راجع: الفقرة ٩)

أ١٢. تكون خطة المراجعة أكثر تفصيلاً من الاستراتيجية العامة للمراجعة، من حيث أنها تتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيقوم أعضاء فريق الارتباط بتنفيذها. ويجري التخطيط لهذه الإجراءات خلال سير المراجعة، حسب تطور خطة المراجعة الموضوعة للارتباط. فعلى سبيل المثال، يتم التخطيط لإجراءات المراجع الخاصة بتقييم المخاطر في بداية عملية المراجعة. ومع ذلك، فإن التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى كل إجراء محدد من إجراءات المراجعة الإضافية يعتمد على نتيجة إجراءات تقييم المخاطر.

وإضافة إلى ذلك، فإن المراجع قد يبدأ في تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية لبعض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات قبل التخطيط لجميع إجراءات المراجعة الإضافية المتبقية.

أ١٣. إن تحديد وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر، وإجراءات المراجعة الإضافية، من حيث علاقتها بالإفصاحات يعد مهماً، في ضوء كل من المدى الواسع من المعلومات ومستوى التفصيل الذي قد تشمله تلك الإفصاحات. وإضافة إلى ذلك، فقد تحتوي بعض الإفصاحات على معلومات يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام والمساعد، قد تؤثر أيضاً على المخاطر المقيّمة وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لمواجهتها.

أ١٤. يساعد النظر في الإفصاحات في وقت مبكر من المراجعة المراجع في إيلاء الاهتمام المناسب، والتخطيط لتوفير وقت كافٍ، لمعالجة الإفصاحات بنفس الطريقة التي تتبع مع فئات المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات. وقد تساعد المراعاة المبكرة للإفصاحات أيضاً المراجع في تحديد التأثيرات على مراجعة ما يلي:

- الإفصاحات المهمة الجديدة أو المنقّحة المطلوبة نتيجة التغيرات في بيئة المنشأة أو وضعها المالي أو أنشطتها (على سبيل المثال، حدوث تغيير في التحديد المطلوب للقطاعات والتقرير عن معلومات قطاعية ناتجة عن تجميع كبير للأعمال)؛
- الإفصاحات المهمة الجديدة أو المنقّحة الناتجة عن التغيرات في إطار التقرير المالي المنطبق؛
- الحاجة إلى إشراك أحد خبراء المراجع للمساعدة في إجراءات المراجعة ذات العلاقة بإفصاحات معينة (على سبيل المثال، الإفصاحات ذات العلاقة بالتزامات معاشات التقاعد أو منافع التقاعد الأخرى)؛
- الأمور ذات العلاقة بالإفصاحات التي قد يرغب المراجع في مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة.[٩]

التغييرات في قرارات التخطيط خلال سير المراجعة (راجع: الفقرة ١٠)

أ١٥. نتيجةً للأحداث غير المتوقعة، أو التغيرات في الظروف، أو أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من نتائج إجراءات المراجعة، قد يحتاج المراجع إلى تعديل الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، ومن ثمّ تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيَّمة. وقد يكون هذا هو الحال، عندما ينمو إلى علم المراجع معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي كانت متاحة له عندما خطط لإجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتعارض أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء تنفيذ الإجراءات الأساس مع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من خلال اختبارات أدوات الرقابة.

التوجيه والإشراف وفحص عمل أعضاء فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١١)

أ١٦. تختلف طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه المقدم لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بناءً على عوامل كثيرة، من بينها ما يلي:

- حجم المنشأة ومدى تعقُّدها.
- مجال المراجعة.
- مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة (على سبيل المثال، تتطلب عادةً الزيادة في خطر التحريف الجوهري المقيّم لأحد مجالات المراجعة زيادة مقابلة في مدى وتوقيت التوجيه المقدم لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بشكل أكثر تفصيلاً).
- قدرات وكفاءات كل عضو من أعضاء الفريق الذين ينفذون أعمال المراجعة.

[٩] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة أ١٣

ويحتوي معيار المراجعة (٢٢٠) على إرشادات إضافية تتعلق بتوجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها وفحصها.[١٠]

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ١٧. إذا تم إجراء المراجعة بالكامل من قبل الشريك المسؤول عن الارتباط، فلا تنشأ المسائل المتعلقة بتوجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص أعمالهم. وفي مثل هذه الحالات، يكون الشريك المسؤول عن الارتباط، الذي تولى شخصياً العمل من جميع جوانبه، على علم بجميع القضايا الجوهرية. ويمكن أن يمثّل تكوين وجهة نظر موضوعية بشأن مناسبة الأحكام المتخذة خلال سير المراجعة مشكلات عملية عندما يؤدي نفس الفرد أعمال المراجعة بالكامل. وفي حالة انطواء المراجعة على قضايا معقدة أو غير مألوفة بشكل خاص، وتنفيذ المراجعة من قبل محاسب قانوني فرد، فقد يكون من المستحسن التشاور مع مراجعين آخرين يتمتعون بخبرات مناسبة أو التشاور مع الهيئة المهنية التي يتبعها المراجع.(*)

التوثيق (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٨. توثيق الاستراتيجية العامة للمراجعة هو تسجيل للقرارات الرئيسية التي تُعد ضرورية للتخطيط السليم للمراجعة وإبلاغ فريق الارتباط بالأمور المهمة. فعلى سبيل المثال، قد يُلخص المراجع الاستراتيجية العامة للمراجعة في شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق العام للمراجعة وتوقيتها وتنفيذها.

أ١٩. توثيق خطة المراجعة هو تسجيل إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها وإجراءات المراجعة الإضافية المُنفّذة على مستوى الإقرارات استجابة للمخاطر المُقيّمة. وهو أيضاً بمثابة تسجيل للتخطيط السليم لإجراءات المراجعة التي يمكن فحصها واعتمادها قبل تنفيذها. وقد يستخدم المراجع برامج مراجعة قياسية أو قوائم تحقق من إنجاز المراجعة، مُعدّلة حسب الحاجة لتعكس الظروف الخاصة بالارتباط.

أ٢٠. يفسّر تسجيل التغييرات المهمة في الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، وما ينجم عن ذلك من تغييرات في إجراءات المراجعة المخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها، السبب في حدوث التغييرات المهمة، والاستراتيجية العامة وخطة المراجعة اللتين تم إقرارهما في النهاية للقيام بالمراجعة. ويعكس أيضاً الاستجابة المناسبة للتغيرات المهمة التي تحدث أثناء المراجعة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٢١. وفقاً لما تمت مناقشته في الفقرة أ١١، يمكن أن تُستخدم مذكرة مناسبة ومختصرة باعتبارها الاستراتيجية الموثقة لمراجعة إحدى المنشآت الأصغر. وفيما يخص خطة المراجعة، يمكن استخدام برامج مراجعة قياسية أو قوائم تحقق (انظر الفقرة أ١٩) مستندة إلى افتراض وجود القليل من أنشطة الرقابة الملائمة، كما هو مرجح أن يكون عليه الحال في المنشآت الأصغر، شريطة أن يتم تصميمها بما يتناسب مع ظروف الارتباط، بما في ذلك تقييمات المراجع للمخاطر.

الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة (راجع: الفقرة ١٣)

أ٢٢. لا يختلف الغرض والهدف من التخطيط للمراجعة سواءً كانت المراجعة ارتباط مراجعة لأول مرة أو متكرراً. ومع ذلك، فبالنسبة للمراجعة التي تتم لأول مرة، قد يحتاج المراجع إلى توسيع نطاق أنشطة التخطيط لأنه لا تتوفر لديه عادةً التجربة السابقة مع المنشأة التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للارتباطات المتكررة. وفي حالة ارتباط المراجعة الذي يتم لأول مرة، توجد أمور إضافية ينبغي أن يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة ووضع خطة المراجعة، تتضمن ما يلي:

- الترتيبات التي سيتم إجراؤها مع المراجع السابق، على سبيل المثال لفحص أوراق عمل المراجع السابق، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح.

---

١٠ معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرات ١٥-١٧

* تتمثل الهيئة المهنية للمراجع في المملكة العربية السعودية، في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

- أي قضايا رئيسية (بما في ذلك، تطبيق المبادئ المحاسبية أو معايير المراجعة والتقرير) تمت مناقشتها مع الإدارة بشأن اختياره لأول مرة كمراجع وإبلاغ تلك الأمور للمكلفين بالحوكمة وكيفية تأثير هذه الأمور على الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.
- إجراءات المراجعة الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية.[١١]
- الإجراءات الأخرى التي يتطلبها نظام رقابة الجودة في مكتب المراجعة لارتباطات المراجعة التي تتم لأول مرة (على سبيل المثال، قد يتطلب نظام رقابة الجودة في مكتب المراجعة إشراك شريك آخر أو أحد كبار الموظفين لفحص الاستراتيجية العامة للمراجعة قبل البدء في إجراءات المراجعة المهمة أو لفحص التقارير قبل صدورها).

[١١] معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية"

الملحق

(راجع: الفقرات ٧، ٨ وأ٨-أ١١)

اعتبارات عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة

يقدم هذا الملحق أمثلة على الأمور التي يمكن للمراجع أخذها في الحسبان عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة. وسيؤثر العديد من تلك الأمور أيضاً على خطة المراجع التفصيلية للمراجعة. وتغطي الأمثلة المقدمة نطاقاً واسعاً من الأمور التي تنطبق على كثير من الارتباطات. ورغم أن بعض الأمور المشار إليها أدناه قد تكون مطلوبة بموجب معايير المراجعة الأخرى، فإنها ليست جميعاً ذات صلة بكل ارتباط مراجعة وليس بالضرورة أن تكون هذه القائمة قائمة كاملة.

خصائص الارتباط

- إطار التقرير المالي الذي تم في ضوئه إعداد المعلومات المالية التي سيتم مراجعتها، بما في ذلك الحاجة لإجراء مطابقات مع إطار تقرير مالي آخر.
- متطلبات التقرير الخاصة بصناعة معينة، مثل التقارير التي تفرضها السلطات المنظمة للصناعات.
- التغطية المتوقعة للمراجعة، بما في ذلك عدد ومواقع مكونات المجموعة التي ستشملها المراجعة.
- طبيعة علاقات السيطرة بين الشركة الأم ومكوناتها التي تحدد كيفية التوحيد داخل المجموعة.
- مدى مراجعة مكونات المجموعة من قبل المراجعين الآخرين.
- طبيعة قطاعات الأعمال التي ستتم مراجعتها، بما في ذلك مدى الحاجة إلى المعرفة المتخصصة.
- عملة التقرير التي سيتم استخدامها، بما في ذلك الحاجة إلى ترجمة العملة فيما يخص المعلومات المالية التي خضعت للمراجعة.
- الحاجة لإجراء مراجعة قانونية لقوائم مالية منفردة بالإضافة إلى إجراء مراجعة لأغراض توحيد القوائم المالية.
- ما إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان من الممكن استخدام أعمال تلك الوظيفة، وفي أي المجالات وإلى أي مدى يمكن استخدامها، أو ما إذا كان من الممكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة لأغراض المراجعة.
- استخدام المنشأة لمنشآت خدمية وكيف يمكن للمراجع الحصول على أدلة تتعلق بتصميم أو عمل أدوات الرقابة التي يقومون بتنفيذها.
- الاستخدام المتوقع لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة، على سبيل المثال، أدلة المراجعة ذات العلاقة بإجراءات تقييم المخاطر واختبارات أدوات الرقابة.
- تأثير تقنية المعلومات على إجراءات المراجعة، بما في ذلك توفر البيانات والاستخدام المتوقع لأساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
- تنسيق نطاق التغطية والتوقيت المتوقعين لأعمال المراجعة مع أي عمليات فحص للمعلومات المالية الأولية والتأثير على مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء عمليات الفحص هذه.
- توفر الاتصال بموظفي العميل والاطلاع على بياناته.

أهداف التقرير وتوقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات

- الجدول الزمني للمنشأة الخاص بالتقرير، على سبيل المثال في المراحل الأولية والنهائية.

- تنظيم الاجتماعات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة لمناقشة طبيعة أعمال المراجعة وتوقيتها ومداها.
- المناقشة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن الأنواع والتوقيتات المتوقعة للتقارير التي ستصدر والبلاغات الأخرى، المكتوبة والشفهية، بما في ذلك تقرير المراجع وخطابات الإدارة والاتصالات مع المكلفين بالحوكمة.
- المناقشة مع الإدارة بشأن الاتصالات المتوقعة بشأن وضع أعمال المراجعة طوال تنفيذ الارتباط.
- التواصل مع مراجعي مكونات المجموعة بشأن الأنواع والتوقيتات المتوقعة للتقارير التي ستصدر والإبلاغات الأخرى فيما يخص مراجعة تلك المكونات.
- الطبيعة والتوقيت المتوقعين للاتصالات بين أعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك طبيعة وتوقيت اجتماعات الفريق وتوقيت فحص الأعمال المنفذة.
- ما إذا كانت هناك أي اتصالات أخرى متوقعة مع أطراف ثالثة، بما في ذلك أية مسؤوليات نظامية أو تعاقدية بالتقرير ناتجة عن المراجعة.

العوامل المهمة والأنشطة المبدئية للارتباط والمعرفة المكتسبة من ارتباطات أخرى

- تحديد الأهمية النسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠)[1] والقيام عند الاقتضاء بما يلي:
  - o تحديد الأهمية النسبية لمكونات المجموعة وإبلاغ مراجعي تلك المكونات بها وفقاً لمعيار المراجعة (٦٠٠).[2]
  - o التحديد المبدئي للمكونات المهمة في المجموعة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الجوهرية.
- التحديد المبدئي للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري.
- أثر خطر التحريف الجوهري المقيّم على مستوى القوائم المالية ككل، على التوجيه والإشراف والفحص.
- الأسلوب الذي يؤكد به المراجع لأعضاء فريق الارتباط على الحاجة إلى التحلي بعقلية متسائلة وممارسة نزعة الشك المهني عند جمع أدلة المراجعة وتقويمها.
- نتائج عمليات المراجعة السابقة التي اشتملت على تقويم الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية، بما في ذلك طبيعة أوجه القصور المكتشفة والتصرفات المتخذة لمواجهتها.
- مناقشة الأمور التي قد تؤثر على المراجعة مع العاملين في المكتب المسؤولين عن أداء خدمات أخرى للمنشأة.
- الأدلة على التزام الإدارة بتصميم رقابة داخلية سليمة وتنفيذها وصونها، بما في ذلك الأدلة على التوثيق المناسب لهذه الرقابة الداخلية.
- التغييرات في إطار التقرير المالي المنطبق، مثل التغييرات في المعايير المحاسبية، التي قد تستلزم تقديم إفصاحات مهمة جديدة أو منقّحة.
- حجم المعاملات، الذي قد يحدد ما إذا كان من الأكثر كفاءة للمراجع الاعتماد على الرقابة الداخلية.
- الأهمية المعلقة على الرقابة الداخلية في المنشأة ككل للنجاح في تشغيل الأعمال.
- الآليات التي تستخدمها الإدارة لتحديد وإعداد الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك الإفصاحات التي تحتوي على معلومات تم الحصول عليها من خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد.

[1] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

[2] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرات ٢١-٢٣ و٤٠(ج)

- التطورات المهمة في الأعمال والتي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك التغيرات في تقنية المعلومات وآليات الأعمال والتغيرات في الإدارة الرئيسية وعمليات الاستحواذ والدمج وتصفية الاستثمارات.
- التطورات المهمة في الصناعة مثل التغيرات في لوائح الصناعة ومتطلبات التقرير الجديدة.
- التطورات المهمة الأخرى ذات الصلة، مثل التغيرات في البيئة النظامية التي تؤثر على المنشأة.

طبيعة الموارد وتوقيتها ومداها

- اختيار فريق الارتباط (بما في ذلك، عند الضرورة، فاحص رقابة جودة الارتباط) وتوزيع أعمال المراجعة على أعضاء الفريق، بما في ذلك تخصيص أعضاء الفريق أصحاب الخبرات المناسبة للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري.
- تحديد موازنة الارتباط، بما في ذلك الأخذ في الحسبان مقدار الوقت المناسب الذي سيتم تخصيصه للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري.

المعيار الدولي للمراجعة (٣١٥): تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٣١٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٣١٥)

تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣١٥) *"تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"* .

(*) تضمنت الفقرات التفسيرية وفقاً لقائمة المحتويات ١٥٦ فقرة، في حين أخذ رقم آخر فقرة تفسيرية في متن المعيار الرقم ١٥٥، ويرجع ذلك إلى وجود فقرتين تفسيريتين بنفس الرقم (أ١٣٩). وتفادياً لهذا الإشكال، تم الالتزام بالترقيم الوارد في المعيار الدولي سواء في قائمة المحتويات أو في متن المعيار، كما تم ترقيم الفقرة التفسيرية ١٣٩ الثانية بـ أ١٣٩أ.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة.

تاريخ السريان

٢. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٣. هدف المراجع هو تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، ومن ثم توفير أساس لتصميم وتنفيذ استجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة.

التعريفات

٤. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) الإقرارات: إفادات تدلي بها الإدارة، سواءً أكانت صريحة أو غير صريحة، وتكون مُضمَّنة في القوائم المالية، والتي يستخدمها المراجع للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث.

(ب) خطر الأعمال: خطر ناتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس مهمة يمكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو خطر ناتج عن وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.

(ج) الرقابة الداخلية: آلية يصممها ويطبقها ويصونها المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من العاملين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ويشير مصطلح "أدوات الرقابة" إلى أي من جوانب مكون واحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية.

(د) إجراءات تقييم المخاطر: إجراءات المراجعة المنفذة لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً أكانت بسبب غش أو خطأ، على مستويي القوائم المالية والإقرارات.

(ه) الخطر المهم: خطر مُحدد ومُقيَّم من مخاطر التحريف الجوهري، يتطلب، بحسب حكم المراجع، مراعاة خاصة عند المراجعة.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

٥. يجب على المراجع تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. ومع ذلك لا توفر إجراءات تقييم المخاطر في حد ذاتها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة. (راجع: الفقرات أ١–أ٥)

٦. يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:

(أ) الاستفسار من الإدارة والأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها) ومن الأفراد الآخرين داخل المنشأة الذين بحسب حكم المراجع قد تكون لديهم معلومات من المرجح أن تساعد في تحديد مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش أو الخطأ. (راجع: الفقرات أ٦–أ١٣)

(ب) الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات أ١٤–أ١٧)

(ج) الملاحظة والتقصي. (راجع: الفقرة أ١٨)

٧. يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات، التي تم الحصول عليها عند قبوله للعميل أو قبوله باستمرار التعامل معه، ملائمة لتحديد مخاطر التحريف الجوهري.

٨. إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد أدى ارتباطات أخرى للمنشأة، فيجب عليه أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها ملائمة لتحديد مخاطر التحريف الجوهري.

٩. عندما يعتزم المراجع استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من تجربته السابقة مع المنشأة ومن إجراءات المراجعة المنفذة في عمليات مراجعة سابقة، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت هناك تغيرات قد حدثت منذ المراجعة السابقة، قد تؤثر على مدى ملاءمة هذه المعلومات للمراجعة الجارية. (راجع: الفقرتين أ١٩، أ٢٠)

١٠. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين الرئيسين في فريق الارتباط مناقشة قابلية احتواء القوائم المالية الخاصة بالمنشأة على تحريف جوهري وتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق على حقائق وظروف المنشأة. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد الأمور التي سيتم إبلاغها لأعضاء فريق الارتباط الذين لم يشاركوا في المناقشة. (راجع: الفقرات أ٢١–أ٢٤)

الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة

المنشأة وبيئتها

١١. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرات أ٢٥–أ٣٠)

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

(١) عملياتها؛

(٢) هياكل الملكية والحوكمة بها؛

(٣) أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة وتخطط للقيام بها، بما في ذلك الاستثمارات في المنشآت ذات الغرض الخاص؛

(٤) الهيكل التنظيمي للمنشأة وطريقة تمويلها،

وذلك لتمكين المراجع من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقعة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ٣١–أ٣٥)

(ج) اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها، بما في ذلك أسباب التغيير فيها. ويجب أن يُقوِّم المراجع ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لأعمالها ومتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة ذات الصلة. (راجع: الفقرة أ٣٦)

(د) أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تؤدي إلى ظهور مخاطر التحريف الجوهري. (راجع: الفقرات أ٣٧–أ٤٣)

(ه) قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة. (راجع: الفقرات أ٤٤–أ٤٩)

الرقابة الداخلية للمنشأة

١٢. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة. وعلى الرغم من أن معظم أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة تكون على الأرجح ذات علاقة بالتقرير المالي، فإن أدوات الرقابة ذات العلاقة بالتقرير المالي ليست جميعها ذات صلة

بالمراجعة. ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمراجع في تحديد ما إذا كانت أداة رقابة ما، بمفردها أو عند اقترانها مع غيرها، تُعد ذات صلة بالمراجعة. (راجع: الفقرات أ٥٠–أ٧٣)

طبيعة أدوات الرقابة ذات الصلة ومدى فهمها

١٣. عند التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، يجب على المراجع أن يُقوِّم تصميم تلك الأدوات ويحدد ما إذا كان قد تم تطبيقها، وذلك عن طريق تطبيق إجراءات معينة بالإضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة. (راجع: الفقرات أ٧٤–أ٧٦)

مكونات الرقابة الداخلية

بيئة الرقابة

١٤. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لبيئة الرقابة. وفي إطار التوصل إلى هذا الفهم، يجب على المراجع أن يُقوِّم ما إذا:

(أ) كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي والحفاظ عليها؛

(ب) كانت مواطن القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر مجتمعة أساساً مناسباً لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وما إذا كانت تلك المكونات الأخرى لم تضعفها أوجه القصور في بيئة الرقابة. (راجع: الفقرتين أ٧٧، أ٨٧)

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

١٥. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم عمّا إذا كانت لدى المنشأة آلية للقيام بما يلي:

(أ) تحديد مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي؛

(ب) تقدير أهمية المخاطر؛

(ج) تقييم احتمالية حدوثها؛

(د) البت في التصرفات التي سيتم اتخاذها لمواجهة تلك المخاطر. (راجع: الفقرة أ٨٨)

١٦. إذا كانت المنشأة قد وضعت مثل هذه الآلية (المشار إليها فيما بعد بلفظ "آلية المنشأة لتقييم المخاطر")، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لها وللنتائج المترتبة عليها. وإذا حدد المراجع وجود مخاطر للتحريف الجوهري فشلت الإدارة في تحديدها، فيجب عليه أن يُقوِّم ما إذا كان هناك خطر كامن من نوع يتوقع المراجع أن آلية المنشأة لتقييم المخاطر كانت ستقوم بتحديده. وفي حالة وجود مثل هذا الخطر، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لسبب إخفاق تلك الآلية في تحديده، وأن يُقوِّم ما إذا كانت الآلية مناسبة لظروفها، أو يحدد ما إذا كان هناك قصور مهم في الرقابة الداخلية فيما يتعلق بآلية المنشأة لتقييم المخاطر.

١٧. إذا لم تضع المنشأة مثل هذه الآلية، أو كانت لديها آلية يتم اتباعها فقط عند وجود الخطر، فيجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة ما إذا كان قد تم تحديد مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي، وكيف تمت مواجهتها. ويجب أن يُقوِّم المراجع ما إذا كان عدم توثيق آلية تقييم المخاطر يُعَد مقبولاً في ظل الظروف القائمة، أو يقرر ما إذا كان ذلك يمثل قصوراً مهماً في الرقابة الداخلية. (راجع: الفقرة أ٨٩)

نظام المعلومات، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، والاتصالات

١٨. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لنظام المعلومات، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، بما في ذلك المجالات الآتية: (راجع: الفقرات أ٩٠–أ٩٢ وأ٩٥–أ٩٦)

(أ) فئات المعاملات التي تتضمنها عمليات المنشأة المهمة للقوائم المالية؛

(ب) الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي يتم بها إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛

(ج) السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة في القوائم المالية المستخدمة لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل ذلك تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام. وهذه السجلات إما أن تكون يدوية أو في شكل إلكتروني؛

(د) كيفية استيعاب نظام المعلومات للأحداث والظروف، بخلاف المعاملات، التي تُعد مهمة للقوائم المالية؛

(ه) آلية التقرير المالي المستخدمة في إعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية المهمة والإفصاحات؛

(و) أدوات الرقابة المحيطة بقيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير القياسية المستخدمة لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المتكررة وغير العادية. (راجع: الفقرتين أ٩٣، أ٩٤)

ويجب أن يتضمن هذا الفهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي الجوانب الخاصة بذلك النظام المتعلقة بالمعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، التي يتم الحصول عليها من داخل دفتري الأستاذ العام والمساعد أو من خارجهما.

١٩. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لكيفية قيام المنشأة بالإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات والأمور المهمة المتعلقة بالتقرير المالي، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين أ٩٧، أ٩٨)

(أ) الاتصالات بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛

(ب) الاتصالات الخارجية، مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية.

أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة

٢٠. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة التي يعتقد المراجع بضرورة فهمها لتقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وتصميم إجراءات المراجعة الإضافية استجابة للمخاطر المقيّمة. ولا تتطلب المراجعة فهماً لجميع أنشطة الرقابة ذات العلاقة بكل فئة مهمة من فئات المعاملات وكل رصيد حساب وكل إفصاح مهم في القوائم المالية، أو بكل إقرار ذي صلة بهم. (راجع: الفقرات أ٩٩–أ١٠٦)

٢١. عند فهم أنشطة الرقابة في المنشأة، يجب علي المراجع أن يتوصل إلى فهم لكيفية استجابة المنشأة للمخاطر الناتجة عن تقنية المعلومات. (راجع: الفقرات أ١٠٧–أ١٠٩)

متابعة أدوات الرقابة

٢٢. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للأنشطة الرئيسية التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتقرير المالي، بما في ذلك تلك التي لها علاقة بأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، وكيفية اتخاذ المنشأة للتصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور في أدواتها الرقابية. (راجع: الفقرات أ١١٠–أ١١٢)

٢٣. في حالة وجود وظيفة للمراجعة الداخلية داخل المنشأة،[١] فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية وموقعها التنظيمي والأنشطة التي نفذتها أو التي ستنفذها. (راجع: الفقرات أ١١٣–أ١٢٠)

٢٤. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لمصادر المعلومات المستخدمة في أنشطة المتابعة الخاصة بالمنشأة، والأساس الذي بموجبه ترى الإدارة أن تلك المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لهذا الغرض. (راجع: الفقرة أ١٢١)

[١] يعرّف معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، في الفقرة ١٤(أ)، مصطلح "وظيفة المراجعة الداخلية" لأغراض معايير المراجعة.

تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

.٢٥ يجب أن يحدد المراجع مخاطر التحريف الجوهري ويقيّمها:

(أ) على مستوى القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات أ١٢٢–أ١٢٥)

(ب) على مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، (راجع: الفقرات أ١٢٦– أ١٣١)

لتوفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

.٢٦ ولهذا الغرض، يجب على المراجع أن يقوم بما يلي:

(أ) تحديد المخاطر خلال عملية التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم أدوات الرقابة ذات الصلة والمتعلقة بتلك المخاطر، وعن طريق النظر في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات (بما في ذلك الجوانب النوعية والكمية لتلك الإفصاحات) في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات أ١٣٢–أ١٣٦)

(ب) تقييم المخاطر التي تم تحديدها، وتقويم ما إذا كانت تتعلق بالقوائم المالية ككل بشكل أكثر انتشاراً ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإقرارات؛

(ج) ربط المخاطر التي تم تحديدها بما يمكن أن يحدث من أخطاء على مستوى الإقرارات، مع الأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة التي ينوي المراجع اختبارها؛ (راجع: الفقرات أ١٣٧–أ١٣٩)

(د) النظر في احتمالية حدوث تحريف، بما في ذلك إمكانية حدوث تحريفات متعددة، وما إذا كان التحريف المحتمل يمكن أن يؤدي إلى حدوث تحريف جوهري. (راجع: الفقرة أ١٤٠)

المخاطر التي تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة

.٢٧ كجزء من تقييم المخاطر، كما هو مبين في الفقرة ٢٥، يجب على المراجع أن يقرر ما إذا كان أي من المخاطر التي تم تحديدها تُعد بحسب حكم المراجع خطراً مهماً. وعند ممارسة هذا الحكم، يجب على المراجع أن يستبعد تأثيرات أدوات الرقابة التي تم تحديدها فيما يتعلق بالخطر.

.٢٨ عند ممارسة الحكم فيما يتعلق بتحديد المخاطر المهمة، يجب على المراجع أن ينظر على الأقل فيما يلي:

(أ) ما إذا كان الخطر يُعَد خطر غش؛

(ب) ما إذا كان الخطر يتعلق بتطورات مهمة حدثت مؤخراً، سواءً كانت اقتصادية أو محاسبية أو تطورات أخرى، ومن ثم تتطلب اهتماماً خاصاً؛

(ج) مدى تعقُّد المعاملات؛

(د) ما إذا كان الخطر ينطوي على معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة؛

(ه) درجة عدم الموضوعية في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالخطر، خاصةً تلك المقاييس التي تنطوي على مدى واسع من عدم تأكد القياس؛

(و) ما إذا كان الخطر ينطوي على معاملات مهمة تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو معاملات تبدو غير مألوفة لأي أسباب أخرى. (راجع: الفقرات أ١٤١–أ١٤٥)

.٢٩ إذا حدد المراجع وجود خطر مهم، فيجب عليه أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة، ذات الصلة بذلك الخطر. (راجع: الفقرات أ١٤٦–أ١٤٨)

مخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

٣٠. فيما يتعلق ببعض المخاطر، قد يكون من غير الممكن أو من غير العملي، بحسب حكم المراجع، الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساس فقط. وقد ترتبط هذه المخاطر بتسجيل غير دقيق أو غير مكتمل لفئات معاملات أو أرصدة حسابات روتينية ومهمة، تسمح خصائصها عادةً بمعالجة آلية إلى حد كبير مع تدخل يدوي محدود أو منعدم. وفي مثل تلك الحالات، تكون أدوات الرقابة في المنشأة على هذه المخاطر ذات صلة بالمراجعة ويجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لها. (راجع: الفقرات أ١٤٩–أ١٥١)

إعادة النظر في تقييم المخاطر

٣١. قد يتغير تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات خلال سير المراجعة، نتيجة للحصول على أدلة مراجعة إضافية. وفي الظروف التي يحصل فيها المراجع على أدلة مراجعة من تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة، وتبين أن أياً منها يتناقض مع أدلة المراجعة التي بنى المراجع في الأصل التقييم عليها، فيجب على المراجع إعادة النظر في التقييم وتعديل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك. (راجع: الفقرة أ١٥٢)

التوثيق

٣٢. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[٢]

(أ) المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، متى كانت مطلوبة بمقتضى الفقرة ١٠، والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها؛

(ب) العناصر الأساسية للفهم الذي تم التوصل إليه فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المحددة في الفقرة ١١ وكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية المحددة في الفقرات ١٤–٢٤؛ ومصادر المعلومات التي تم التوصل إلى هذا الفهم من خلالها؛ وإجراءات تقييم المخاطر المُنفَّذة؛

(ج) مخاطر التحريف الجوهري التي تم تحديدها وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات وفقاً لما تقتضيه الفقرة ٢٥؛

(د) المخاطر التي تم تحديدها، وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي توصل المراجع إلى فهم بشأنها، نتيجةً للمتطلبات الواردة في الفقرات ٢٧–٣٠. (راجع: الفقرات أ١٥٣–أ١٥٦)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها (راجع: الفقرة ٥)

أ١. يُعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية للمنشأة (يُشار إليه فيما بعد بلفظ "فهم المنشأة")، آلية مستمرة وديناميكية من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها طوال المراجعة. ويضع هذا الفهم إطاراً مرجعياً يخطط المراجع من خلاله للمراجعة ويمارس من خلاله الحكم المهني طوال المراجعة، على سبيل المثال، عندما يقوم بما يلي:

- تقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية؛
- تحديد الأهمية النسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠)؛[٣]
- النظر في مدى مناسبة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وكفاية الإفصاح في القوائم المالية؛

[٢] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨–١١، وأ٦

[٣] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

- تحديد المجالات ذات العلاقة بالمبالغ أو الإفصاحات في القوائم المالية، التي قد تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة، على سبيل المثال: المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ أو عند النظر في الغرض التجاري للمعاملات؛

- وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية؛

- الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المُقيّمة، بما في ذلك تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛

- تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، مثل مدى مناسبة الافتراضات وإفادات الإدارة المكتوبة والشفهية.

أ٢. قد يستخدم المراجع المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها كأدلة مراجعة لدعم تقييمات مخاطر التحريف الجوهري. وبالإضافة إلى ذلك، قد يحصل المراجع على أدلة مراجعة بشأن فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، والإقرارات ذات العلاقة، وبشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، حتى وإن كانت إجراءات المراجعة هذه لم يكن مخططاً لها أن تكون إجراءات أساس أو اختبارات لأدوات الرقابة. وقد يختار المراجع أيضاً تنفيذ الإجراءات الأساس أو اختبارات أدوات الرقابة بالتزامن مع إجراءات تقييم المخاطر، متى كان من الكفاءة القيام بذلك.

أ٣. يستخدم المراجع الحكم المهني لتحديد مدى الفهم المطلوب. ويتمثل الاهتمام الرئيسي للمراجع فيما إذا كان الفهم الذي تم التوصل إليه كافياً للوفاء بالهدف المحدد في هذا المعيار. ويكون الفهم العام المطلوب من المراجع أقل عمقاً مما لدى الإدارة فيما يتعلق بإدارة المنشأة.

أ٤. تتضمن المخاطر المطلوب تقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الخطأ والتي بسبب الغش، ويغطي هذا المعيار كليهما. ومع ذلك، ونظراً لأهمية الغش فقد تضمن معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، من أجل الحصول على المعلومات التي تُستخدم في تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.[٤]

أ٥. بالرغم من أن المراجع مطالب بتنفيذ جميع إجراءات تقييم المخاطر المبينة في الفقرة ٦ أثناء التوصل إلى الفهم المطلوب للمنشأة (انظر الفقرات ١١-٢٤)، فإنه غير مطالب بتنفيذ جميع هذه الإجراءات لكل جانب من جوانب ذلك الفهم. وقد يتم تنفيذ إجراءات أخرى إذا كانت المعلومات التي سيتم الحصول عليها من هذه الإجراءات مفيدة في تحديد مخاطر التحريف الجوهري. ومن أمثلة هذه الإجراءات ما يلي:

- فحص المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية، مثل المجلات التجارية والاقتصادية؛ أو تقارير المحللين أو البنوك أو وكالات التصنيف؛ أو المنشورات التنظيمية أو المالية.

- إجراء استفسارات من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو من خبراء التقويم الذين استعانت بهم المنشأة.

الاستفسارات من الإدارة ووظيفة المراجعة الداخلية والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع: الفقرة ٦ (أ))

أ٦. تأتي معظم المعلومات التي يحصل عليها المراجع من خلال استفساراته من الإدارة ومن المسؤولين عن التقرير المالي. ويمكن للمراجع أيضاً أن يحصل على المعلومات من خلال الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية، إذا كانت المنشأة تحتوي على تلك الوظيفة، ومن الأفراد الآخرين داخل المنشأة.

أ٧. يمكن للمراجع أيضاً أن يحصل على المعلومات أو على وجهة نظر مختلفة بشأن تحديد مخاطر التحريف الجوهري من خلال الاستفسار من أفراد آخرين داخل المنشأة ومن موظفين آخرين في مستويات السلطة المختلفة. ومثال ذلك:

---

[٤] معيار المراجعة (٢٤٠) " مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ١٣-٢٥

- قد تساعد الاستفسارات الموجهة للمكلفين بالحوكمة المراجع في فهم البيئة التي تُعد فيها القوائم المالية. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠)[٥] أهمية الاتصال المتبادل الفعّال في مساعدة المراجع في الحصول على المعلومات من المكلفين بالحوكمة في هذا الصدد.

- قد يساعد الاستفسار من الموظفين القائمين على إنشاء المعاملات المعقدة أو غير المألوفة، ومعالجتها وتسجيلها، المراجع في تقويم مدى مناسبة اختيار وتطبيق سياسات محاسبية معينة.

- قد توفر الاستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي معلومات بشأن أمور مثل الدعاوى القضائية، والالتزام بالأنظمة واللوائح، والمعرفة بالغش الفعلي أو المشتبه فيه الذي يؤثر على المنشأة، والضمانات، والتزامات ما بعد البيع، والترتيبات (مثل المشروعات المشتركة) مع شركاء العمل، وما تعنيه شروط العقود.

- قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي التسويق أو المبيعات معلومات عن التغييرات في الاستراتيجيات التسويقية للمنشأة أو اتجاهات المبيعات أو الترتيبات التعاقدية مع العملاء.

- قد توفر الاستفسارات الموجهة لقسم إدارة المخاطر (أو للقائمين بهذه الأدوار الوظيفية) معلومات عن المخاطر التشغيلية والتنظيمية التي قد تؤثر على التقرير المالي.

- قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي نظم المعلومات معلومات عن التغييرات في النظم، أو حالات فشل النظم والرقابة، أو المخاطر المرتبطة بنظم المعلومات الأخرى.

أ٨. حيث إن التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها هو آلية ديناميكية مستمرة، فقد يستمر المراجع في توجيه الاستفسارات طوال ارتباط المراجعة.

الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية

أ٩. إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة قد يوفر معلومات تفيد المراجع في التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وفي تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. وحتى تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بعملها، فمن المرجح أن تكون قد كونت فكرة عن عمليات المنشأة ومخاطر الأعمال، وربما تكون قد توصلت إلى نتائج استناداً إلى عملها، مثل تحديد أوجه القصور في الرقابة أو مخاطر الرقابة، وقد تساهم هذه النتائج بصورة قيمة في فهم المراجع للمنشأة أو تقييمات المراجع للمخاطر أو جوانب المراجعة الأخرى. ولهذا، ينبغي على المراجع القيام بتلك الاستفسارات سواءً كان يتوقع أو لا يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في تعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تقليص مداها.[٦] وقد تتعلق الاستفسارات التي لها أهمية خاصة بالأمور التي أثارتها وظيفة المراجعة الداخلية مع المكلفين بالحوكمة ونواتج آلية تقييم المخاطر التي طبقتها الوظيفة.

أ١٠. إذا تبين أن هناك نتائج قد تكون ذات صلة بالتقرير المالي والمراجعة، استناداً إلى الردود على استفسارات المراجع، فقد يرى المراجع أنه من المناسب أن يطّلع على التقارير ذات العلاقة التي أعدتها وظيفة المراجعة الداخلية. ومن أمثلة تقارير وظيفة المراجعة الداخلية التي قد تكون ذات صلة، المستندات والتقارير المتعلقة بالاستراتيجية والتخطيط التي أُعدت للعرض على الإدارة أو للمكلفين بالحوكمة والتي تصف نتائج المعاينات التي قامت بها وظيفة المراجعة الداخلية.

أ١١. إضافة إلى ما سبق، ووفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠)،[٧] فإنه إذا وفرت وظيفة المراجعة الداخلية معلومات للمراجع بشأن أي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، فعلى المراجع أن يأخذ ذلك في الحسبان عند تحديده لخطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

---

٥ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ٤(ب)

٦ المتطلبات ذات الصلة منصوص عليها في معيار المراجعة (٦١٠).

٧ معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٠

أ١٢. الأفراد المعنيون في وظيفة المراجعة الداخلية الذين يتم الاستفسار منهم هم من تتوفر لديهم، بحسب حكم المراجع، المعرفة والخبرة والسلطة المناسبة، مثل الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية، أو الأفراد الآخرين في هذه الوظيفة، بحسب الظروف. وقد يرى المراجع أيضاً أنه من المناسب عقد لقاءات دورية مع هؤلاء الأفراد.

الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ٦(أ))

أ١٣. تترتب على مراجعي منشآت القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ويمكن أن تساعد الاستفسارات من الأفراد المعنيين في وظيفة الرقابة الداخلية المراجعين في تحديد الخطر الناتج عن عدم الالتزام الجوهري بالأنظمة واللوائح المنطبقة، وخطر أوجه القصور في الرقابة الداخلية على التقرير المالي.

الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة ٦ (ب))

أ١٤. قد تؤدي الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر إلى تحديد جوانب من المنشأة لم يكن المراجع على علم بها وقد تساعده في تقييم مخاطر التحريف الجوهري بغرض توفير أساس لتصميم الاستجابات للمخاطر المقيّمة وتنفيذها. وقد تشتمل الإجراءات التحليلية التي يتم تأديتها باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر على معلومات مالية وغير مالية، على سبيل المثال، العلاقة بين المبيعات والمساحة المخصصة للبيع بالقدم المربع أو حجم السلع المباعة.

أ١٥. قد تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير مألوفة ومبالغ ومعدلات واتجاهات قد تشير إلى أمور لها آثار منعكسة على المراجعة. وقد تساعد العلاقات غير المألوفة أو غير المتوقعة التي يتم تحديدها المراجع في تحديد مخاطر التحريف الجوهري، وخاصةً التي تكون بسبب الغش.

أ١٦. ومع ذلك، فعندما تستخدم الإجراءات التحليلية بيانات مجمعة على مستوى عالٍ (وهو ما قد يكون عليه الحال عند تنفيذ الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر)، فإن نتائج تلك الإجراءات التحليلية توفر فقط مؤشراً مبدئياً عاماً حول احتمالية وجود تحريف جوهري. وبناءً عليه في مثل هذه الحالات، فإن النظر في المعلومات الأخرى التي تم جمعها عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري إلى جانب نتائج تلك الإجراءات التحليلية قد يساعد المراجع في فهم وتقويم نتائج الإجراءات التحليلية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ١٧. قد لا يكون لدى بعض المنشآت الأصغر معلومات مالية أولية أو شهرية يمكن أن يتم استخدامها لأغراض الإجراءات التحليلية. وفي هذه الظروف، وعلى الرغم من قدرة المراجع على أداء إجراءات تحليلية محدودة لأغراض التخطيط للمراجعة، أو الحصول على بعض المعلومات من خلال الاستفسار، فإن المراجع قد يحتاج للتخطيط لتنفيذ الإجراءات التحليلية بغية تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها عندما تتوفر مسودة أولية من القوائم المالية الخاصة بالمنشأة في وقت أبكر.

الملاحظة والتقصي (راجع: الفقرة ٦ (ج))

أ١٨. قد تدعم الملاحظة والتقصي الاستفسارات من الإدارة ومن الأفراد الآخرين، وقد يوفران كذلك معلومات حول المنشأة وبيئتها. ومن أمثلة مثل هذه الإجراءات الملاحظة أو التقصي لما يلي:

- عمليات المنشأة.
- المستندات (مثل خطط واستراتيجيات الأعمال) والسجلات والأدلة الإرشادية لإجراءات الرقابة الداخلية.
- التقارير التي تعدها الإدارة (مثل تقارير الإدارة ربع السنوية والقوائم المالية الأولية) والمكلفين بالحوكمة (مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة).
- مقر المنشأة ومرافق المصانع.

المعلومات التي تم الحصول عليها في فترات سابقة (راجع: الفقرة ٩)

أ١٩. إن التجربة السابقة للمراجع مع المنشأة وإجراءات المراجعة التي تم تنفيذها في عمليات المراجعة السابقة قد توفر له معلومات حول أمور مثل:

- التحريفات السابقة وما إذا كانت قد صُححت في الوقت المناسب.
- طبيعة المنشأة وبيئتها والرقابة الداخلية فيها (بما في ذلك أوجه القصور في الرقابة الداخلية).
- التغيرات المُهمة التي مرت بها المنشأة أو عملياتها منذ الفترة المالية السابقة، والتي قد تساعد المراجع في التوصل إلى فهم كافٍ للمنشأة بغية تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.
- أنواع معينة من المعاملات والأحداث أو أرصدة الحسابات الأخرى (والإفصاحات المتعلقة بها) التي يواجه فيها المراجع صعوبة في تنفيذ إجراءات المراجعة الضرورية، على سبيل المثال، بسبب تعقدها.

أ٢٠. يتعين على المراجع تحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها في فترات سابقة لا تزال ملائمة، إذا كان ينوي استخدام تلك المعلومات لتحقيق أهداف المراجعة الجارية. وهذا لأن التغيرات في بيئة الرقابة قد تؤثر، على سبيل المثال، على مدى ملاءمة المعلومات التي تم الحصول عليها في السنة السابقة. ولتحديد ما إذا كانت هناك تغيرات قد حدثت يمكن أن تؤثر على مدى ملاءمة هذه المعلومات، فإن المراجع قد يطرح استفسارات وينفذ إجراءات مراجعة أخرى مناسبة، مثل إجراء اختبارات التتبع للنظم ذات الصلة.

المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٠)

أ٢١. إن المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط حول قابلية احتواء القوائم المالية للمنشأة على تحريف جوهري:

- توفر الفرصة لأعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة، بما في ذلك الشريك المسؤول عن الارتباط، لعرض وجهة نظرهم بناءً على معرفتهم بالمنشأة.
- تسمح لأعضاء فريق الارتباط بتبادل المعلومات حول مخاطر الأعمال التي تتعرض لها المنشأة، وحول كيفية ومواضع تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش أو الخطأ.
- تساعد في إكساب أعضاء فريق الارتباط فهماً أفضل لإمكانية حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية في المجالات المعينة المسندة إليهم، وفهم كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات المراجعة التي يؤدونها على الجوانب الأخرى للمراجعة، بما في ذلك القرارات المتعلقة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.
- توفر الأساس لقيام أعضاء فريق الارتباط بالإبلاغ بالمعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها أثناء المراجعة وتبادلها، والتي يمكن أن تؤثر على تقييم مخاطر التحريف الجوهري أو إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها لمواجهة هذه المخاطر.

وينص معيار المراجعة (٢٤٠) على المزيد من المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بالمناقشة بين أعضاء فريق الارتباط حول مخاطر الغش.[٨]

أ٢٢. كجزء من المناقشة المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ بين أعضاء فريق الارتباط، فإن مراعاة متطلبات الإفصاح المحددة في إطار التقرير المالي المنطبق تساعد في تحديد مواطن مخاطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بتلك بالإفصاحات في وقت مبكر من المراجعة. ومن أمثلة الأمور التي قد يناقشها فريق الارتباط:

- التغيرات في متطلبات التقرير المالي التي قد تؤدي إلى إفصاحات مهمة جديدة أو منقّحة؛
- التغيرات في بيئة المنشأة أو وضعها المالي أو أنشطتها التي قد تؤدي إلى إفصاحات مهمة جديدة أو منقّحة، على سبيل المثال، حدوث تجميع كبير للأعمال في الفترة الخاضعة للمراجعة؛

٨ معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦

- الإفصاحات التي ربما كان من الصعب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأنها في السابق؛
- الإفصاحات عن الأمور المعقدة، بما في ذلك تلك التي تنطوي على اجتهاد مهم من جانب الإدارة بخصوص المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها.

أ٢٣. ليس من الضروري أو العملي دائماً أن تضم المناقشة جميع الأعضاء (على سبيل المثال، عند تنفيذ مراجعة في مواقع متعددة)، وليس من الضروري إبلاغ جميع أعضاء فريق الارتباط بجميع القرارات التي تم التوصل إليها في المناقشة. وقد يناقش الشريك المسؤول عن الارتباط أموراً مع الأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط بمن فيهم، إذا رأى أن ذلك مناسباً، أولئك الذين يتمتعون بمهارات أو معرفة خاصة، والمسؤولين عن مراجعة المكونات، فيما يقوم بتفويض النقاش مع الأعضاء الآخرين، أخذاً في الحسبان مدى الاتصال الذي يُعَد ضرورياً طوال عمل فريق الارتباط. وقد يكون من المفيد وضع خطة للاتصالات بموافقة الشريك المسؤول عن الارتباط.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٢٤. يتم تنفيذ العديد من عمليات المراجعة الصغيرة بشكل كامل من قبل الشريك المسؤول عن الارتباط (الذي قد يكون محاسب قانوني فرد). وفي مثل تلك المواقف، يكون الشريك المسؤول عن الارتباط، الذي قام بمفرده بالتخطيط للمراجعة، هو المسؤول عن قابلية احتواء القوائم المالية للمنشأة على تحريف جوهري بسبب الغش أو الخطأ.

الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة

المنشأة وبيئتها

عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى (راجع: الفقرة ١١(أ))

عوامل الصناعة

أ٢٥. تشمل عوامل الصناعة ذات الصلة ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية والعلاقات بين الموردين والعملاء والتطورات التقنية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- السوق والمنافسة، بما في ذلك الطلب والطاقة الاستيعابية والتنافس في الأسعار.
- الأنشطة الدورية أو الموسمية.
- تقنيات الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.
- إمدادات الطاقة وتكلفتها.

أ٢٦. قد تتسبب الصناعة التي تعمل بها المنشأة في نشوء مخاطر محددة من مخاطر التحريف الجوهري، بسبب طبيعة العمل أو درجة التنظيم. فعلى سبيل المثال، قد تنطوي العقود طويلة الأجل على تقديرات مهمة للإيرادات والمصروفات، تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري. وفي مثل هذه الحالات، فمن المهم أن يتضمن فريق الارتباط أعضاءً لديهم ما يكفي من المعرفة والخبرة الملائمة.[٩]

العوامل التنظيمية

أ٢٧. تشمل العوامل التنظيمية ذات الصلة البيئة التنظيمية. وتتضمن البيئة التنظيمية أموراً من بينها إطار التقرير المالي المنطبق والبيئة النظامية والسياسية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- المبادئ المحاسبية والممارسات الخاصة بصناعة معينة.
- الإطار التنظيمي لصناعة خاضعة للتنظيم، بما في ذلك متطلبات الإفصاح.
- الأنظمة واللوائح التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة، بما في ذلك أنشطة الإشراف المباشر.

---

[٩] معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٤

- فرض الضرائب (الضرائب على دخل الشركات والضرائب الأخرى).
- السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على أداء عمل المنشأة، مثل السياسة النقدية، بما في ذلك أدوات الرقابة على الصرف الأجنبي، والحوافز المالية بالقطاع العام والخاص (على سبيل المثال، برامج الدعم الحكومي) وسياسات التعريفة الجمركية أو قيود التجارة.
- المتطلبات البيئية ذات الأثر على الصناعة وأعمال المنشأة.

أ٢٨. يتضمن معيار المراجعة (٢٥٠) (المُعدَّل) بعض المتطلبات الخاصة المتعلقة بالإطار النظامي والتنظيمي المنطبق على المنشأة والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه المنشأة.[١٠]

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢٩. بالنسبة لمراجعة منشآت القطاع العام، قد تؤثر الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى على عمليات المنشأة. ويعد أخذ مثل تلك العناصر في الحسبان ضرورياً عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها.

العوامل الخارجية الأخرى

أ٣٠. من أمثلة العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة والتي قد يأخذها المراجع في الحسبان الأوضاع الاقتصادية العامة، ومعدلات الفائدة وتوفر التمويل، والتضخم أو إعادة تقويم العملة.

طبيعة المنشأة (راجع: الفقرة ١١ (ب))

أ٣١. من خلال فهم طبيعة المنشأة يستطيع المراجع فهم بعض الأمور، مثل:

- ما إذا كان للمنشأة هيكل معقد، على سبيل المثال، مع منشآت تابعة أو مكونات أخرى في مواقع متعددة. وغالباً، يرتبط بالهياكل المعقدة قضايا قد تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري. وقد يكون من بين هذه القضايا ما إذا كان قد تمت المحاسبة بشكل سليم عن الشهرة أو المشروعات المشتركة أو الاستثمارات أو المنشآت ذات الغرض الخاص وما إذا كان قد تم الإفصاح بشكل كافٍ عن تلك القضايا في القوائم المالية.
- الملكية والعلاقات بين الملاك والأشخاص أو المنشآت الأخرى. ويساعد هذا الفهم المراجع في تحديد ما إذا كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها والمحاسبة عنها بشكل سليم وتم الإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية. ويحدد معيار المراجعة (٥٥٠)[١١] متطلبات ويقدم إرشادات بشأن اعتبارات المراجع ذات الصلة بالأطراف ذات علاقة.

أ٣٢. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لطبيعة المنشأة ما يلي:

- عمليات المنشأة مثل:
  - طبيعة مصادر الإيرادات، والمنتجات أو الخدمات، والأسواق، بما في ذلك المشاركة في التجارة الإلكترونية مثل المبيعات وأنشطة التسويق على الإنترنت.
  - إجراء العمليات (على سبيل المثال، مراحل وطرق الإنتاج، أو الأنشطة المعرضة للمخاطر البيئية).
  - التحالفات، والمشروعات المشتركة، والأنشطة المسندة إلى جهة خارجية.
  - الانتشار الجغرافي وتجزئة الصناعة.
  - موقع مرافق الإنتاج والمستودعات والمكاتب ومواقع وكميات المخزون.

---

[١٠] معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٣

[١١] معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"

- ○ العملاء الرئيسيون وموردو البضائع ومقدمو الخدمات المهمون، وترتيبات التوظيف (بما في ذلك العقود مع النقابات العمالية، ومعاشات التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة الأخرى، وخيارات شراء الأسهم أو ترتيبات العلاوات التشجيعية، واللوائح الحكومية الخاصة بشؤون التوظيف).
- ○ أنشطة البحث والتطوير والإنفاق عليها.
- ○ المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

• الاستثمارات وأنشطة الاستثمار، مثل:

- ○ عمليات الاستحواذ أو تصفية الاستثمارات التي تمت حديثاً أو المخطط لتنفيذها.
- ○ الاستثمارات والتصرف في الأوراق المالية والقروض.
- ○ أنشطة الاستثمارات الرأسمالية.
- ○ الاستثمارات في منشآت غير موحدة، بما في ذلك شركات التضامن والمشروعات المشتركة والمنشآت ذات الغرض الخاص.

• التمويل والأنشطة التمويلية، مثل:

- ○ المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة الرئيسية، بما في ذلك الهياكل الموحدة وغير الموحدة.
- ○ هيكل الدين وما يرتبط به من شروط، بما في ذلك ترتيبات التمويل خارج قائمة المركز المالي وترتيبات الإيجار.
- ○ المالكون المستفيدون (السمعة والخبرة المحلية والأجنبية والتجارية) والأطراف ذات العلاقة.
- ○ استخدام الأدوات المالية المشتقة.

• ممارسات التقرير المالي، مثل:

- ○ المبادئ المحاسبية والممارسات الخاصة بصناعة معينة، بما في ذلك فئات المعاملات وأرصدة الحسابات المهمة وما يرتبط بها من إفصاحات في القوائم المالية لصناعة معينة (على سبيل المثال، القروض والاستثمارات للبنوك أو البحث والتطوير لشركات الأدوية).
- ○ إثبات الإيرادات.
- ○ المحاسبة عن القيم العادلة.
- ○ الأصول والالتزامات والمعاملات المقوّمة بالعملات الأجنبية.
- ○ المحاسبة عن المعاملات غير المألوفة أو المعقدة، بما في ذلك تلك التي تكون في مجالات مثيرة للجدل أو ناشئة (على سبيل المثال، المحاسبة عن الأجور التي تُدفع على أساس الأسهم).

أ٣٣. قد تؤدي التغيرات المهمة في المنشأة عن الفترات السابقة إلى ظهور مخاطر للتحريف الجوهري أو تغيرها.

طبيعة المنشآت ذات الغرض الخاص

أ٣٤. المنشأة ذات الغرض الخاص (يُشار إليها أحياناً بلفظ الأداة ذات الغرض الخاص) هي منشأة تؤسس عادةً لغرض ضيق ومحدد تماماً، مثل إبرام عقد إيجار أو توريق أصول مالية أو القيام بأنشطة البحث والتطوير. وقد تأخذ شكل شركة مساهمة، أو صندوق أمانة، أو شركة تضامن، أو منشأة ليست لها صفة اعتبارية. وقد تقوم المنشأة التي تم تأسيس المنشأة ذات الغرض الخاص لمصلحتها بتحويل الأصول المالية إلى هذه المنشأة الأخيرة (على سبيل المثال، كجزء من إلغاء إثبات معاملة تنطوي على أصول مالية)، أو الحصول على حق استخدام أصول المنشأة ذات الغرض الخاص، أو أداء الخدمات لها، فيما قد تقوم أطراف أخرى بتوفير التمويل للمنشأة ذات

الغرض الخاص. ووفقاً لما يشير إليه معيار المراجعة (٥٥٠)، ففي بعض الظروف، قد تكون المنشأة ذات الغرض الخاص طرفاً ذا علاقة بالمنشأة.[١٢]

أ٣٥. تحدد أطر التقرير المالي في الغالب حالات تفصيلية تُعتبر أنها ترقى إلى حد السيطرة، أو ظروف ينبغي بموجبها النظر في توحيد القوائم المالية مع المنشأة ذات الغرض الخاص. ويحتاج تفسير متطلبات تلك الأطر في الغالب إلى معرفة تفصيلية بالاتفاقيات ذات الصلة التي تكون المنشأة ذات الغرض الخاص طرفاً فيها.

اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية (راجع: الفقرة ١١(ج))

أ٣٦. قد يشتمل فهم اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها على أمور، مثل:

- الطرق التي تستخدمها المنشأة للمحاسبة عن المعاملات المهمة وغير المألوفة.
- تأثير السياسات المحاسبية المهمة في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة التي تفتقر إلى الإرشادات الملزمة أو التوافق في الآراء.
- التغييرات في السياسات المحاسبية للمنشأة.
- معايير التقرير المالي والأنظمة واللوائح التي تُعد جديدة بالنسبة للمنشأة، وتوقيت وكيفية إقرار المنشأة لهذه المتطلبات.

الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر الأعمال ذات الصلة (راجع: الفقرة ١١(د))

أ٣٧. تزاول المنشأة أعمالها في سياق عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والعوامل الداخلية والخارجية الأخرى. وللتعامل مع هذه العوامل تقوم إدارة المنشأة أو المكلفون بالحوكمة بتحديد الأهداف، التي تُعد بمثابة الخطط العامة للمنشأة. وتمثل الاستراتيجيات المناهج التي تعتزم إدارة المنشأة من خلالها تحقيق أهدافها. وقد تتغير استراتيجيات وأهداف المنشأة على مدار الوقت.

أ٣٨. يُعَد خطر الأعمال أوسع نطاقاً من خطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، رغم أنه يتضمن هذا الأخير. وقد ينجم خطر الأعمال عن التغيير أو التعقيد. وقد يؤدي أيضاً الفشل في إدراك الحاجة للتغيير إلى خطر الأعمال. وقد ينشأ خطر الأعمال، على سبيل المثال، من:

- تطوير منتجات أو خدمات جديدة قد تفشل؛ أو
- وجود سوق غير كافٍ لدعم المنتج أو الخدمة، حتى وإن تطور بصورة ناجحة؛ أو
- عيوب في المنتج أو الخدمة قد تنجم عنها التزامات ومخاطر تتعلق بالسمعة.

أ٣٩. إن فهم مخاطر الأعمال التي تواجه المنشأة يرفع من إمكانية تحديد مخاطر التحريف الجوهري، وذلك لأن معظم مخاطر الأعمال سيترتب لها في النهاية تبعات مالية، ومن ثم فإن لها تأثيراً على القوائم المالية. ومع ذلك، فإن المراجع ليس مسؤولاً عن تحديد جميع مخاطر الأعمال أو تقييمها لأن مخاطر الأعمال لا تنشأ عنها جميعها مخاطر للتحريف الجوهري.

أ٤٠. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لأهداف المنشأة واستراتيجياتها ومخاطر أعمالها ذات الصلة التي قد ينتج عنها خطر تحريف جوهري في القوائم المالية ما يلي:

- تطورات الصناعة (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في عدم امتلاك المنشأة للأفراد أو الخبرات اللازمة للتعامل مع التغيرات في تلك الصناعة).
- المنتجات والخدمات الجديدة (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في تزايد الالتزامات المرتبطة بالمنتج).
- التوسع في حجم العمل (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في عدم تقدير الطلب بدقة).

---

[١٢] معيار المراجعة (٥٥٠)، الفقرة أ٦

- المتطلبات المحاسبية الجديدة (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في التطبيق غير المكتمل أو غير السليم، أو ارتفاع التكاليف).
- المتطلبات التنظيمية (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في تزايد التعرض للمخاطر القانونية).
- متطلبات التمويل الحالية والمرتقبة (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في فقدان التمويل بسبب عدم قدرة المنشأة على الوفاء بالمتطلبات).
- استخدام تقنية المعلومات (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في عدم توافق النظم والآليات).
- تأثيرات تطبيق إحدى الاستراتيجيات، وبشكل خاص أي تأثيرات تؤدي إلى متطلبات محاسبية جديدة (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في التطبيق غير المكتمل أو غير السليم).

أ٤١. قد يكون لخطر الأعمال تبعات فورية على خطر التحريف الجوهري لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات على مستوى الإقرارات أو على مستوى القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يرفع خطر الأعمال الناتج عن انكماش قاعدة العملاء من خطر التحريف الجوهري المرتبط بتقويم المبالغ مستحقة التحصيل. ومع ذلك، فإن نفس الخطر، خاصةً عندما يقترن بانكماش في الاقتصاد، قد تكون له تبعات على المدى الطويل ينبغي أن يأخذها المراجع في الحسبان عند تقييم مدى مناسبة الافتراض المتعلق بالاستمرارية. ولذلك، يُنظر فيما إذا كان خطر الأعمال قد يؤدي إلى خطر تحريف جوهري في ضوء ظروف المنشأة. ويحتوي الملحق الثاني على أمثلة للحالات والأحداث التي قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهري.

أ٤٢. تحدد الإدارة عادةً مخاطر الأعمال وتضع مناهج لمواجهتها. وتُعَد آلية تقييم ذلك الخطر جزءاً من الرقابة الداخلية، وقد تمت مناقشتها في الفقرة ١٥ والفقرتين أ٨٨ وأ٨٩.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٤٣. بالنسبة لمراجعة منشآت القطاع العام، قد تتأثر "أهداف الإدارة" بالمخاوف المتعلقة بالمساءلة العامة وقد تتضمن أهدافاً مصدرها الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.

قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة (راجع: الفقرة ١١ (هـ))

أ٤٤. تقوم الإدارة وغيرها بقياس وفحص الأمور التي يرونها مهمة. وتخلق مقاييس الأداء، سواءً كانت خارجية أو داخلية، ضغوطاً على المنشأة. وقد تدفع هذه الضغوط، بدورها، الإدارة إلى اتخاذ تصرف لتحسين أداء المنشأة أو لتحريف القوائم المالية. وبناءً عليه، يساعد فهم مقاييس أداء المنشأة المراجع في النظر فيما إذا كانت الضغوط لتحقيق مستهدفات الأداء قد تدفع الإدارة إلى اتخاذ تصرفات تزيد من مخاطر التحريف الجوهري، بما في ذلك المخاطر التي بسبب الغش. انظر معيار المراجعة (٢٤٠) لمعرفة المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بمخاطر الغش.

أ٤٥. يختلف قياس وفحص الأداء المالي عن متابعة أدوات الرقابة (تمت مناقشتها كأحد مكونات الرقابة الداخلية في الفقرات أ١١٠-أ١٢١)، رغم أن أغراضهما قد تتداخل:

- يكون قياس وفحص الأداء موجهاً نحو ما إذا كان أداء المنشأة يحقق الأهداف التي وضعتها الإدارة (أو أطراف ثالثة).
- تكون متابعة أدوات الرقابة معنية بشكل خاص بالتشغيل الفعال للرقابة الداخلية.

ومع ذلك، ففي بعض الحالات، توفر مؤشرات الأداء أيضاً معلومات تمكن الإدارة من تحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية.

أ٤٦. من أمثلة المعلومات، التي يتم إنتاجها داخلياً، والتي تستخدمها الإدارة في قياس وفحص الأداء المالي، والتي قد يأخذها المراجع في الحسبان، ما يلي:

- مؤشرات الأداء الرئيسة (المالية وغير المالية) والنسب والاتجاهات والإحصاءات التشغيلية الرئيسية.
- تحليلات الأداء المالي فترة بعد فترة.

- الموازنات والتنبؤات وتحليل الانحرافات ومعلومات القطاعات وتقارير الأداء على مستوى الأقسام أو الإدارات أو المستويات الأخرى.
- مقاييس أداء الموظفين وسياسات الأجور التشجيعية.
- مقارنة أداء المنشأة بأداء المنافسين لها.

أ٤٧. يمكن للأطراف الخارجية أيضاً قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تمثل المعلومات الخارجية، مثل تقارير المحللين وتقارير وكالات التصنيف الائتماني، معلومات مفيدة للمراجع. ويمكن الحصول في الغالب على مثل هذه التقارير من المنشأة التي يتم مراجعتها.

أ٤٨. قد تسلط المقاييس الداخلية الضوء على نتائج أو اتجاهات غير متوقعة تتطلب من الإدارة تحديد مسبباتها واتخاذ تصرف تصحيحي بشأنها (بما في ذلك، في بعض الحالات، اكتشاف وتصحيح التحريفات في الوقت المناسب). وقد ترشد مقاييس الأداء المراجع أيضاً إلى وجود مخاطر تتعلق بتحريف معلومات القوائم المالية ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، قد تشير مقاييس الأداء إلى أن المنشأة تحقق نمواً أو أرباحاً بسرعة غير مألوفة عند مقارنتها بما تحققه المنشآت الأخرى في نفس الصناعة. وقد تشير مثل تلك المعلومات، خاصةً عند اقترانها بعوامل أخرى مثل المكافآت القائمة على الأداء أو الأجور التشجيعية، إلى احتمال خطر تحيز الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٤٩. لا توجد في الغالب لدى المنشآت الأصغر آليات لقياس وفحص الأداء المالي. وقد يكشف الاستفسار من الإدارة عن اعتمادها على مؤشرات رئيسية معينة لتقويم الأداء المالي واتخاذ التصرف المناسب. وإذا أشارت مثل هذه الاستفسارات إلى عدم قياس أو فحص الأداء، فقد يكون هناك ارتفاع في مخاطر عدم اكتشاف التحريفات وتصحيحها.

الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة ١٢)

أ٥٠. يساعد فهم الرقابة الداخلية المراجع في تحديد أنواع التحريفات المحتملة والعوامل التي تؤثر على مخاطر التحريف الجوهري، وفي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

أ٥١. تنقسم المادة التطبيقية التالية المتعلقة بالرقابة الداخلية إلى أربعة أقسام، بيانها كالآتي:

- الطبيعة العامة للرقابة الداخلية وخصائصها.
- أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة.
- طبيعة أدوات الرقابة ذات الصلة ومدى فهمها.
- مكونات الرقابة الداخلية.

الطبيعة العامة للرقابة الداخلية وخصائصها

غرض الرقابة الداخلية

أ٥٢. يتم تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وصونها لمواجهة مخاطر الأعمال التي تم تحديدها والتي تهدد تحقيق أي من أهداف المنشأة التي تتعلق بما يلي:

- إمكانية الاعتماد على التقرير المالي للمنشأة؛
- فاعلية وكفاءة عمليات المنشأة؛
- التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح المنطبقة.

وتتباين طريقة تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وصونها بحسب حجم المنشأة ومدى تعقيدها.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٥٣. قد تستخدم المنشآت الأصغر وسائل أقل تنظيماً وآليات وإجراءات أبسط لتحقيق أهدافها.

محدودية الرقابة الداخلية

أ٥٤. إن الرقابة الداخلية، مهما بلغت فاعليتها، لن توفر للمنشأة إلا تأكيداً معقولاً عن تحقيق أهداف التقرير المالي للمنشأة. وتتأثر احتمالية تحقيق تلك الأهداف بالمحدودية الملازمة للرقابة الداخلية. ويعود ذلك إلى حقيقة أن الحكم البشري في اتخاذ القرارات قد يكون معيباً وأن الرقابة الداخلية قد تتعطل بسبب خطأ بشري. فعلى سبيل المثال، قد يكون هناك خطأ في تصميم أداة رقابية، أو خطأ عند تغييرها. وبالمثل، قد لا يكون عمل الأداة الرقابية فعالاً، كما في حالة عدم استخدام المعلومات المُعدَّة لأغراض الرقابة الداخلية (على سبيل المثال، تقرير الاستثناءات) بفاعلية بسبب عدم فهم الشخص المسؤول عن فحص المعلومات للغرض منها أو فشله في اتخاذ التصرف المناسب.

أ٥٥. إضافة لما سبق، يمكن التحايل على أدوات الرقابة بالتواطؤ بين شخصين أو أكثر أو بتجاوز الإدارة للرقابة الداخلية بشكل غير مناسب. فعلى سبيل المثال، قد تدخل الإدارة في اتفاقات جانبية مع العملاء تغير من خلالها شروط وأحكام عقود البيع المتعارف عليها لدى المنشأة، مما قد يؤدي إلى إثبات الإيرادات بشكل غير سليم. وقد يتم أيضاً تجاوز أو إيقاف عمليات التحقق في أحد برامج الحاسب الآلي والمصممة في برنامج حاسب آلي، مُصممة لتحديد المعاملات التي تتجاوز حدوداً ائتمانية محددة والإبلاغ عنها.

أ٥٦. وعلاوة على ذلك، فعند تصميم وتطبيق أدوات الرقابة، قد تجتهد الإدارة في طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي تختار تطبيقها، وطبيعة ومدى المخاطر التي تختار تحملها.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٥٧. يكون عدد العاملين في المنشآت الأصغر قليلاً عادةً مما قد يحد من قابلية الفصل في الواجبات. ومع ذلك، فإن المدير المالك في المنشأة الصغيرة التي يديرها مالكها قد يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية مقارنة بالمنشآت الأكبر. وقد يعوض هذا الإشراف عن الفرص المحدودة عادةً للفصل في الواجبات.

أ٥٨. ومن ناحية أخرى، قد يكون المدير المالك أكثر قدرة على تجاوز أدوات الرقابة لأن نظام الرقابة الداخلية يكون أقل تنظيماً. ويأخذ المراجع هذا الأمر في الحسبان عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

تقسيم الرقابة الداخلية إلى مكونات

أ٥٩. لأغراض معايير المراجعة، يوفر تقسيم الرقابة الداخلية إلى المكونات الخمسة الآتية إطاراً مفيداً للمراجعين للنظر في كيفية تأثير مختلف جوانب الرقابة الداخلية للمنشأة على المراجعة:

(أ) بيئة الرقابة؛

(ب) آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛

(ج) نظام المعلومات، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، والاتصالات؛

(د) أنشطة الرقابة؛

(ه) متابعة أدوات الرقابة.

ولا يعكس هذا التقسيم بالضرورة كيفية قيام المنشأة بتصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وصونها، أو الكيفية التي يمكن أن تصنف بها أي مكون معين. ويمكن للمراجعين استخدام مصطلحات أو أطر مختلفة لوصف الجوانب المختلفة للرقابة الداخلية وتأثيرها على المراجعة، بدلاً من تلك المستخدمة في هذا المعيار، شريطة أن يتم التعامل مع جميع المكونات التي تم تناولها في هذا المعيار.

أ٦٠. توضح الفقرات أ٧٧– أ١٢١ الواردة أدناه المادة التطبيقية المتعلقة بالمكونات الخمسة للرقابة الداخلية حسب ارتباطها بمراجعة القوائم المالية. ويقدم الملحق الأول شرحاً إضافياً لمكونات الرقابة الداخلية.

خصائص عناصر الرقابة الداخلية اليدوية والآلية ذات الصلة بتقييم المراجع للمخاطر

أ٦١. يحتوي نظام الرقابة الداخلية في المنشأة على عناصر يدوية، وغالباً على عناصر آلية. وتُعد خصائص العناصر اليدوية أو الآلية ذات صلة بتقييم المراجع للمخاطر، وبإجراءات المراجعة الإضافية المبنية على هذا التقييم.

أ٦٢. يؤثر استخدام العناصر اليدوية أو الآلية في الرقابة الداخلية أيضاً على طريقة إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها:

- قد تتضمن أدوات الرقابة في نظام يدوي إجراءات مثل الاعتمادات وعمليات فحص المعاملات والمطابقات ومتابعة بنود المطابقة. وفي حالات أخرى، قد تستخدم المنشأة إجراءات آلية لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها، حيث تحل السجلات في شكلها الإلكتروني محل المستندات الورقية.

- تتألف أدوات الرقابة في نظم تقنية المعلومات من مجموعة من أدوات الرقابة الآلية (على سبيل المثال، أدوات الرقابة المدمجة في برامج الحاسب) وأدوات الرقابة اليدوية. وإضافة إلى ذلك، فإن أدوات الرقابة اليدوية قد تكون مستقلة عن تقنية المعلومات، أو قد تستخدم المعلومات التي تنتجها تقنية المعلومات، أو قد تقتصر على متابعة التشغيل الفعّال لتقنية المعلومات وأدوات الرقابة الآلية وعلى التعامل مع الاستثناءات. وعندما يتم استخدام تقنية المعلومات في إنشاء المعاملات أو البيانات المالية الأخرى، أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها، لتضمينها في القوائم المالية، فإن النظم والبرامج قد تشتمل على أدوات رقابة ترتبط بالإقرارات المقابلة للحسابات المهمة أو قد تكون بالغة الأهمية للتشغيل الفعّال لأدوات رقابة يدوية تعتمد على تقنية المعلومات.

ويختلف مزيج العناصر اليدوية والآلية التي تستخدمها المنشأة في الرقابة الداخلية حسب طبيعة ومدى تعقد استخدام المنشأة لتقنية المعلومات.

أ٦٣. بشكل عام، تعود تقنية المعلومات بالفائدة على الرقابة الداخلية للمنشأة حيث تمكّن المنشأة من القيام بما يلي:

- الاتساق في تطبيق قواعد العمل المحددة سلفاً وأداء العمليات الحسابية المعقدة عند معالجة أحجام كبيرة من المعاملات أو البيانات؛
- تحسين توقيت إصدار المعلومات وإتاحتها ودقتها؛
- تسهيل التحليل الإضافي للمعلومات؛
- تعزيز القدرة على متابعة أداء أنشطة المنشأة وسياساتها وإجراءاتها؛
- الحد من خطر التحايل على أدوات الرقابة؛
- تعزيز القدرة على تحقيق الفصل الفعال في الواجبات عن طريق تطبيق أدوات رقابة أمنية في التطبيقات وقواعد البيانات ونظم التشغيل.

أ٦٤. وفي المقابل، تتسبب تقنية المعلومات في مخاطر معينة للرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة، من بينها على سبيل المثال ما يلي:

- الاعتماد على النظم أو البرامج التي تعالج البيانات بشكل غير دقيق، أو تعالج بيانات غير دقيقة، أو تقوم بكلا الأمرين.

- الوصول غير المصرح به للبيانات، مما قد يؤدي إلى إتلاف هذه البيانات أو إلى حدوث تغييرات غير سليمة فيها، بما في ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة، أو تسجيل غير دقيق للمعاملات. وقد تنجم مخاطر معينة عندما يتمكن عدة مستخدمين من الوصول إلى قاعدة بيانات مشتركة.

- إمكانية حصول موظفي تقنية المعلومات على امتيازات وصول تتعدى تلك اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم مما يترتب عليه تعطل الفصل في الواجبات.

- التغييرات غير المصرح بها في بيانات الملفات الرئيسة.
- التغييرات غير المصرح بها في النظم أو البرامج.
- الإخفاق في إجراء التغييرات اللازمة في النظم أو البرامج.
- التدخل اليدوي غير المناسب.
- احتمالية فقدان البيانات أو عدم القدرة على الوصول إلى البيانات عند الحاجة.

أ٦٥. قد تكون العناصر اليدوية في الرقابة الداخلية أكثر مناسبة عندما تكون هناك حاجة للاجتهاد وحرية التصرف، كما في الظروف الآتية:

- المعاملات الكبيرة أو غير المألوفة أو غير المتكررة.
- الظروف التي يصعب فيها تحديد الأخطاء أو توقعها أو التنبؤ بها.
- الظروف المتغيرة التي تتطلب استجابة رقابية خارج نطاق الرقابة الآلية الحالية.
- متابعة فاعلية أدوات الرقابة الآلية.

أ٦٦. قد تكون العناصر اليدوية في الرقابة الداخلية أقل في إمكانية الاعتماد عليها من العناصر الآلية، لأنه يمكن تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها بشكل أكثر سهولة كما إنها أكثر عرضة للأخطاء البسيطة. ولذلك، فلا يمكن افتراض الاتساق في تطبيق عنصر الرقابة اليدوي. وقد تكون عناصر الرقابة اليدوية أقل مناسبة في الظروف الآتية:

- المعاملات كبيرة الحجم أو المتكررة، أو في الحالات التي يمكن فيها من خلال مؤشرات رقابية قياسية معدة آلياً منع، أو اكتشاف وتصحيح، الأخطاء التي يمكن توقعها أو التنبؤ بها.
- أنشطة الرقابة التي تكون فيها الطرق المحددة لتطبيق الرقابة من الممكن تصميمها وتحويلها إلى الصورة الآلية بشكل كافٍ.

أ٦٧. تختلف المخاطر التي تتعرض لها الرقابة الداخلية، من حيث مداها وطبيعتها، بحسب طبيعة وخصائص نظام معلومات المنشأة. وتستجيب المنشأة للمخاطر الناجمة عن استخدام تقنية المعلومات، أو عن استخدام العناصر اليدوية في الرقابة الداخلية، عن طريق وضع أدوات رقابة فعالة في ضوء خصائص نظام معلومات المنشأة.

أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة

أ٦٨. ثمة علاقة مباشرة بين أهداف المنشأة وأدوات الرقابة التي تطبقها لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهدافها. وتتعلق أهداف المنشأة، وبالتالي أدوات الرقابة، بالتقرير المالي والعمليات والالتزام؛ لكن هذه الأهداف والأدوات الرقابية ليست جميعها ذات صلة بتقييم المراجع للمخاطر.

أ٦٩. قد تشمل العوامل ذات الصلة بحكم المراجع فيما إذا كانت أداة رقابة ما، بمفردها أو عند اقترانها مع غيرها، ذات صلة بالمراجعة أموراً مثل ما يلي:

- الأهمية النسبية.
- أهمية الخطر المتعلق بها.
- حجم المنشأة.
- طبيعة عمل المنشأة، بما في ذلك هيكلها وخصائص الملكية فيها.
- تنوع وتعقيد عمليات المنشأة.

- المتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
- الظروف ومكوِّن الرقابة الداخلية المنطبق.
- طبيعة وتعقيد النظم التي تُعد جزءاً من الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك استخدام المنشآت الخدمية.
- ما إذا كانت أداة رقابة معينة، بمفردها أو عند اقترانها مع غيرها، تمنع أو تكتشف وتصحح تحريفاً جوهرياً، وكيفية قيامها بذلك.

أ٧٠. قد تكون أدوات الرقابة بشأن اكتمال ودقة المعلومات التي تنتجها المنشأة ذات صلة بالمراجعة، إذا كان المراجع يعتزم استخدام المعلومات في تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية. كما يمكن أن تكون أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الالتزام والعمليات ذات صلة بالمراجعة، إذا كانت تتعلق ببيانات يقوم المراجع بتقويمها أو استخدامها في تطبيق إجراءات المراجعة.

أ٧١. قد تتضمن الرقابة الداخلية على حماية الأصول من الاقتناء أو الاستخدام أو التخلص غير المصرح به أدوات رقابة تتعلق بأهداف كل من التقرير المالي والعمليات. ويقتصر المراجع عادةً عند نظره في هذه الأدوات على تلك التي تتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي.

أ٧٢. يكون للمنشأة عادةً أدوات رقابية تتعلق بأهداف ليست لها صلة بالمراجعة، ومن ثم لا يلزم أخذها في الحسبان. فعلى سبيل المثال، قد تعتمد المنشأة على نظام متطور من أدوات الرقابة الآلية لتحقيق الكفاءة والفاعلية في العمليات (مثل استخدام شركة طيران لنظام أدوات رقابة آلية للحفاظ على جدول مواعيد الرحلات)، لكن هذه الأدوات لن تكون عادةً ذات صلة بالمراجعة. وإضافة إلى ذلك، وبالرغم من أن الرقابة الداخلية تطبق على المنشأة بأسرها أو على أي من وحداتها التشغيلية أو آليات أعمالها، فإن فهم الرقابة الداخلية المتعلقة بكل وحدة تشغيلية للمنشأة وكل آلية من آليات أعمالها قد لا يكون ذا صلة بالمراجعة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧٣. يترتب على مراجعي القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، على سبيل المثال لتقديم تقرير بشأن الالتزام بقواعد الممارسة الموضوعة. وقد يتحمل مراجعو القطاع العام أيضاً مسؤوليات لإعداد تقرير عن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى. ونتيجةً لذلك، قد يكون فحصهم للرقابة الداخلية أوسع نطاقاً وأكثر تفصيلاً.

طبيعة أدوات الرقابة ذات الصلة ومدى فهمها (راجع: الفقرة ١٣)

أ٧٤. يتضمن تقويم تصميم أداة من أدوات الرقابة النظر فيما إذا كانت الأداة، بمفردها أو عند اقترانها مع أدوات الرقابة الأخرى، قادرة على منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية بشكل فعّال. ويعني تطبيق أداة الرقابة أنها موجودة وأن المنشأة تستخدمها. ولا فائدة تُرجى من تقييم تطبيق أداة رقابة غير فعّالة، لذلك يتم النظر أولاً في تصميم أداة الرقابة. وقد يمثل التصميم غير المناسب للرقابة قصوراً مهماً في الرقابة الداخلية.

أ٧٥. قد تتضمن إجراءات تقييم المخاطر الرامية للحصول على أدلة مراجعة بشأن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة ذات الصلة ما يلي:

- الاستفسار من موظفي المنشأة.
- ملاحظة تطبيق أدوات رقابة معينة.
- التقصي عن المستندات والتقارير.
- تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات ذو الصلة بالتقرير المالي.

ومع ذلك، فإن الاستفسار وحده لا يكفي لمثل تلك الأغراض.

أ٧٦. لا يُعد التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة في المنشأة كافياً لاختبار الفاعلية التشغيلية لهذه الأدوات، ما لم يكن هناك بعض التشغيل الآلي الذي يساعد على اتساق عمل أدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال، لا يوفر الحصول على أدلة مراجعة بشأن تطبيق أداة رقابة يدوية عند نقطة زمنية معينة أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة في أوقات أخرى خلال الفترة الخاضعة للمراجعة.

ومع ذلك، ونظراً للاتساق الملازم للمعالجة باستخدام تقنية المعلومات (انظر الفقرة أ٦٣)، فإن تنفيذ إجراءات المراجعة لتحديد ما إذا كان قد تم تطبيق أداة رقابة آلية قد يكون بمثابة اختبار للفاعلية التشغيلية لتلك الأداة، اعتماداً على تقييم واختبار المراجع لأدوات الرقابة كتلك المطبقة على التغييرات في البرامج. ويحتوي معيار المراجعة (٣٣٠) على وصف أكثر تفصيلاً لاختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.[١٣]

مكونات الرقابة الداخلية – بيئة الرقابة (راجع: الفقرة ١٤)

أ٧٧. تشمل بيئة الرقابة مهام الحوكمة والإدارة والمواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة والإدارة ووعيهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بالرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها في المنشأة. وتحدد بيئة الرقابة المناخ السائد في المنشأة، والذي يؤثر على وعي أفرادها بالرقابة.

أ٧٨. من بين عناصر بيئة الرقابة، التي قد تكون ذات صلة عند التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة، ما يلي:

(أ) *نشر النزاهة والقيم الأخلاقية وفرض تطبيقها*: هذه من العناصر الضرورية التي تؤثر على فاعلية تصميم أدوات الرقابة وإدارتها ومتابعتها.

(ب) *الالتزام بالكفاءة*: يشمل ذلك أموراً مثل مراعاة الإدارة لمستويات الكفاءة اللازمة لشغل وظائف معينة، وكيفية ترجمة تلك المستويات إلى المهارات والمعارف الضرورية.

(ج) *مشاركة المكلفين بالحوكمة*: للمكلفين بالحوكمة صفات مثل:

- استقلالهم عن الإدارة.
- خبرتهم ومكانتهم.
- مدى إشراكهم، والمعلومات التي يحصلون عليها، وفحصهم للأنشطة.
- مناسبة تصرفاتهم، بما في ذلك درجة طرحهم للأسئلة الصعبة على الإدارة ومتابعتهم لها، وتفاعلهم مع المراجعين الداخليين والخارجيين.

(د) *فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي*: يشمل ذلك خصائص مثل:

- منهج الإدارة في تحمل مخاطر الأعمال وإدارتها.
- المواقف السلوكية للإدارة وتصرفاتها تجاه التقرير المالي.
- المواقف السلوكية تجاه معالجة المعلومات والمهام المحاسبية والموظفين.

(هـ) *الهيكل التنظيمي*: الإطار الذي يتم من خلاله التخطيط لأنشطة المنشأة الرامية لتحقيق أهدافها وتنفيذ هذه الأنشطة والرقابة عليها وفحصها.

(و) *تحديد الصلاحيات والمسؤوليات*: تتضمن أموراً مثل كيفية تحديد الصلاحيات والمسؤوليات عن الأنشطة التشغيلية، وكيفية تحديد العلاقات الإشرافية والتسلسل الهرمي للسلطة.

(ز) *سياسات وممارسات الموارد البشرية*: السياسات والممارسات التي تتعلق، على سبيل المثال، بالتعيين والتوجيه والتدريب والتقويم والمشورة والترقية والأجور والتصرفات التصحيحية.

أدلة المراجعة لعناصر بيئة الرقابة

أ٧٩. يمكن الحصول على أدلة مراجعة ملائمة من خلال الجمع بين الاستفسارات وإجراءات تقييم المخاطر الأخرى مثل تأييد الاستفسارات بالملاحظة أو التقصي عن المستندات. فعلى سبيل المثال، قد يتوصل المراجع من خلال الاستفسارات من الإدارة والموظفين إلى فهم لكيفية قيام الإدارة بإبلاغ الموظفين بوجهة نظرها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي. ويمكن للمراجع بعد ذلك تحديد ما إذا

[١٣] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة"

كانت أدوات الرقابة ذات الصلة قد تم تطبيقها، عن طريق النظر، على سبيل المثال، فيما إذا كان لدى الإدارة قواعد سلوك مهني مكتوبة وما إذا كانت تتصرف بطريقة تدعم تلك القواعد.

أ٨٠. قد ينظر المراجع أيضاً في كيفية استجابة الإدارة لنتائج وتوصيات وظيفة المراجعة الداخلية بشأن أوجه القصور المحددة في الرقابة الداخلية، بما في ذلك ما إذا كانت تلك الاستجابات قد تم تطبيقها والكيفية التي تم تطبيقها بها، وما إذا كان قد تم تقويمها لاحقاً من قبل وظيفة المراجعة الداخلية.

تأثير بيئة الرقابة على تقييم مخاطر التحريف الجوهري

أ٨١. يكون لبعض عناصر بيئة الرقابة في المنشأة تأثير واسع الانتشار على تقييم مخاطر التحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة بشكل ملحوظ بالمكلفين بالحوكمة، إذ يتمثل أحد الأدوار المنوطة بهم في اتخاذ إجراءات لمعادلة الضغوط الواقعة على الإدارة، فيما يتعلق بالتقرير المالي، التي قد تنشأ عن متطلبات السوق أو برامج الأجور. ولذلك تتأثر فاعلية تصميم بيئة الرقابة، من حيث مشاركة المكلفين بالحوكمة، بأمور مثل:

- استقلالهم عن الإدارة وقدرتهم على تقويم تصرفاتها.
- ما إذا كانوا يفهمون المعاملات التجارية للمنشأة.
- مدى تقويمهم لإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن إفصاحات كافية.

أ٨٢. قد يؤثر مجلس الإدارة النشط والمستقل في فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي. غير أن ثمة عناصر أخرى قد تكون أكثر محدودية في تأثيرها. فعلى سبيل المثال، رغم أن سياسات وممارسات الموارد البشرية تكون موجهة نحو توظيف أفراد مؤهلين في الشؤون المالية والمحاسبية وتقنية معلومات، مما قد يخفف من خطر حدوث أخطاء في معالجة المعلومات المالية، فإنها قد لا تخفف من أثر التحيز القوي من جانب الإدارة العليا للمبالغة في الأرباح.

أ٨٣. يمكن أن يكون وجود بيئة رقابة مرضية عاملاً إيجابياً عندما يقوم المراجع بتقييم مخاطر التحريف الجوهري. ومع ذلك، فبالرغم من أن هذه البيئة قد تساعد في الحد من خطر الغش، فإنها لا تردع الغش بشكل مطلق. وبالمقابل، فإن أوجه القصور في بيئة الرقابة قد تقوض فاعلية أدوات الرقابة، خاصةً فيما يتعلق بالغش. فعلى سبيل المثال، قد يؤثر عدم تعهد الإدارة بتدبير موارد كافية لمواجهة المخاطر الأمنية لتقنية المعلومات تأثيراً سلبياً على الرقابة الداخلية عن طريق السماح بإجراء تغييرات غير مناسبة في برامج الحاسب الآلي أو البيانات، أو السماح بمعالجة معاملات غير مصرح بها. وكما هو موضح في معيار المراجعة (٣٣٠)، فإن بيئة الرقابة تؤثر أيضاً على طبيعة إجراءات المراجع الإضافية وتوقيتها ومداها.[١٤]

أ٨٤. إن بيئة الرقابة في حد ذاتها لا تمنع، أو تكتشف وتصحح، التحريف الجوهري. ولكنها قد تؤثر على تقويم المراجع لفاعلية أدوات الرقابة الأخرى (على سبيل المثال، متابعة أدوات الرقابة وعمل أنشطة رقابة محددة)، ومن ثمّ تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٨٥. من المرجح أن تختلف بيئة الرقابة في المنشآت الصغيرة عن نظيرتها في المنشآت الأكبر. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون من بين المكلفين بالحوكمة في المنشآت الأصغر عضو مستقل أو عضو خارجي، وقد يعهد بالدور المنوط بالحوكمة إلى المدير المالك مباشرةً عندما لا يوجد ملاك آخرون. وقد تؤثر أيضاً طبيعة بيئة الرقابة على أهمية أدوات الرقابة الأخرى، أو على غيابها. فعلى سبيل المثال، قد تخفف المشاركة النشطة للمالك المدير من مخاطر معينة تنجم عن عدم الفصل في الواجبات داخل المنشآت الصغيرة؛ ولكنها قد ترفع من مخاطر أخرى، مثل مخاطر تجاوز أدوات الرقابة.

أ٨٦. إضافة إلى ذلك، قد لا تتوفر أدلة المراجعة لعناصر بيئة الرقابة في المنشآت الأصغر في صورة وثائقية، خاصةً عندما تكون الاتصالات بين الإدارة والموظفين الآخرين غير رسمية، لكنها فعّالة. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون لدى المنشآت الصغيرة قواعد سلوك مهني

[١٤] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان أ٢ وأ٣

مكتوبة، ولكنها بدلاً من ذلك تقوم بنشر ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال الاتصالات الشفهية وعن طريق تقديم القدوة العملية من نفسها في هذا الشأن.

أ٨٧. وبناءً عليه، تمثل المواقف السلوكية للإدارة والمدير المالك ووعيهم وتصرفاتهم أهمية خاصة لفهم المراجع لبيئة الرقابة في المنشأة الأصغر.

مكونات الرقابة الداخلية – آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة ١٥)

أ٨٨. تشكل آلية المنشأة لتقييم المخاطر الأساس لكيفية قيام الإدارة بتحديد المخاطر التي سيتم إدارتها. وإذا كانت تلك الآلية مناسبة للظروف، بما في ذلك لطبيعة المنشأة وحجمها ومدى تعقيدها، فإنها تساعد المراجع في تحديد مخاطر التحريف الجوهري. ويُعد اعتبار ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر مناسبة للظروف أمراً خاضعاً لحكم المراجع.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة ١٧)

أ٨٩. من غير المرجح وجود آلية لتقييم المخاطر في المنشآت الصغيرة. وفي مثل هذه الحالات، يُرجح أن تحدد الإدارة المخاطر من خلال المشاركة الشخصية المباشرة في العمل. وبغض النظر عن الظروف، يظل الاستفسار عن المخاطر التي تم تحديدها وكيفية مواجهة الإدارة لها أمراً ضرورياً.

مكونات الرقابة الداخلية – نظام المعلومات، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، والاتصالات

نظام المعلومات، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي (راجع: الفقرة ١٨)

أ٩٠. يتألف نظام المعلومات ذو الصلة بأهداف التقرير المالي، والذي يشمل النظام المحاسبي، من الإجراءات والسجلات التي تم تصميمها وإنشاؤها للأهداف الآتية:

- إنشاء معاملات المنشأة (إضافة إلى الأحداث والحالات) وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها وضمان المساءلة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة بها؛
- حل المعالجة غير الصحيحة للمعاملات، على سبيل المثال، الملفات الآلية المعلقة والإجراءات المتبعة لإنهاء البنود المعلقة في الوقت المناسب؛
- معالجة حالات تجاوز النظام أو تخطي أدوات الرقابة والمحاسبة عنها؛
- تحويل المعلومات من نظم معالجة المعاملات إلى دفتر الأستاذ العام؛
- الحصول على المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي عن الأحداث والحالات، بخلاف المعاملات، مثل إهلاك الأصول وإطفائها والتغيرات في إمكانية استرداد الحسابات مستحقة التحصيل؛
- ضمان أن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق يتم تجميعها وتسجيلها ومعالجتها وتلخيصها والتقرير عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.

أ٩١. قد تحتوي القوائم المالية على معلومات تم الحصول عليها من خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد. ومن أمثلة تلك المعلومات:

- معلومات تم الحصول عليها من عقود الايجار المفصح عنها في القوائم المالية، مثل خيارات التجديد أو مدفوعات الايجار المستقبلية.
- معلومات تم الافصاح عنها في القوائم المالية من إنتاج نظام إدارة المخاطر بالمنشأة.
- معلومات القيمة العادلة المقدمة من خبراء الإدارة والمفصح عنها في القوائم المالية.

- معلومات مفصح عنها في القوائم المالية، تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لوضع التقديرات المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:
  - o الافتراضات المعدة داخلياً والتي قد تؤثر على العمر الإنتاجي لأصل من الأصول، أو
  - o بيانات مثل معدلات الفائدة التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة.
- معلومات مفصح عنها في القوائم المالية عن تحليلات الحساسية ومستنبطة من النماذج المالية، تدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.
- معلومات مثبتة أو مفصح عنها في القوائم المالية، تم الحصول عليها من الإقرارات والسجلات الضريبية الخاصة بالمنشأة.
- معلومات مفصح عنها في القوائم المالية، تم الحصول عليها من التحليلات المعدة لدعم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، مثل الإفصاحات، إن وجدت، ذات العلاقة بأحداث أو حالات تم تحديدها على أنها قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.[١٥]

أ٩٢. إن الفهم المطلوب بموجب الفقرة ١٨ من هذا المعيار لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي (بما في ذلك فهم الجوانب ذات الصلة بذلك النظام فيما يتعلق بالمعلومات المفصح عنها في القوائم المالية التي يتم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد) هي مسألة حكم مهني للمراجع. فعلى سبيل المثال، قد تستند بعض المبالغ أو الإفصاحات في القوائم المالية للمنشأة (مثل الإفصاحات عن مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق) إلى معلومات تم الحصول عليها من نظام إدارة المخاطر بالمنشأة. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بفهم جميع جوانب نظام إدارة المخاطر، ويستخدم حكمه المهني في تحديد الفهم اللازم.

قيود اليومية (راجع: الفقرة ١٨ (و))

أ٩٣. يتضمن نظام معلومات المنشأة عادةً استخدام قيود نمطية في دفتر اليومية، تنشأ الحاجة لها بشكل متكرر لتسجيل المعاملات. ومن أمثلة ذلك قيود اليومية لتسجيل المبيعات والمشتريات والنفقات النقدية في دفتر الأستاذ العام، أو لتسجيل التقديرات المحاسبية التي تجريها الإدارة بشكل دوري، كالتغيرات في تقدير الحسابات المستحقة غير القابلة للتحصيل.

أ٩٤. تشتمل آلية التقرير المالي للمنشأة أيضاً على استخدام قيود يومية غير نمطية لتسجيل المعاملات غير المتكررة وغير المألوفة أو التعديلات. ومن أمثلة تلك القيود التعديلات المتعلقة بالتوحيد، وقيود تجميع الأعمال أو استبعادها، أو التقديرات غير المتكررة مثل الهبوط في قيمة أصل من الأصول. وفي نظم دفتر الأستاذ العام اليدوية، يمكن تحديد قيود اليومية غير النمطية من خلال التقصي عن دفتر الأستاذ العام واليوميات والوثائق الداعمة. وعندما تُستخدم إجراءات آلية للحفاظ على دفتر الأستاذ العام وإعداد القوائم المالية، فإن هذه القيود قد لا توجد إلا في شكل إلكتروني، ولذا فقد يكون تحديدها أكثر سهولة من خلال استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.

آليات الأعمال ذات العلاقة (راجع: الفقرة ١٨)

أ٩٥. آليات أعمال المنشأة هي الأنشطة المصممة من أجل ما يلي:

- تطوير منتجات وخدمات المنشأة وشرائها وإنتاجها وبيعها وتوزيعها؛
- ضمان الالتزام بالأنظمة واللوائح؛
- تسجيل المعلومات، بما في ذلك المعلومات المحاسبية ومعلومات التقرير المالي.

---

[١٥] انظر الفقرتين ١٩ و٢٠ من معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

وينتج عن آليات الأعمال معاملات يتم تسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها من خلال نظام المعلومات. ويساعد فهم آليات أعمال المنشأة، بما في ذلك كيفية نشأة المعاملات، المراجع في التوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة ذي الصلة بالتقرير المالي بطريقة تناسب ظروف المنشأة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة ١٨)

أ٩٦. إن نظام المعلومات، وآليات الأعمال المتعلقة به ذات الصلة بالتقرير المالي في المنشآت الصغيرة ، بما في ذلك الجوانب ذات الصلة في ذلك النظام المتعلقة بالمعلومات المفصح عنها في القوائم المالية والتي يتم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد، من المرجح أن تكون أقل تطوراً مما هي عليه في المنشآت الأكبر، لكن دورها يظل على نفس القدر من الأهمية. وقد لا تحتاج المنشآت الصغيرة التي تكون مشاركة الإدارة فيها مشاركة نشطة إلى وضع أوصاف شاملة للإجراءات المحاسبية، أو إلى السجلات المحاسبية المتطورة أو السياسات المكتوبة. ولهذا، فقد يكون فهم نظام معلومات المنشأة ذي الصلة بالتقرير المالي أيسر عند مراجعة المنشآت الأصغر، وقد يعتمد على الاستفسارات بصورة أكبر من اعتماده على فحص الوثائق. ومع ذلك، يظل التوصل إلى فهم لذلك النظام أمراً مهماً.

الاتصالات (راجع: الفقرة ١٩)

أ٩٧. يستلزم قيام المنشأة بالإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات والأمور المهمة المتعلقة بالتقرير المالي توفير فهم لكل دور ومسؤولية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية على التقرير المالي. ويشمل ذلك أموراً مثل مدى فهم الموظفين لكيفية تعلق أنشطتهم في نظام معلومات التقرير المالي بأعمال الآخرين ووسائل التقرير عن الاستثناءات إلى المستوى الأعلى المناسب في المنشأة. وقد يأخذ الإبلاغ أشكالاً مختلفة، مثل الأدلة الإرشادية للسياسات والأدلة الإرشادية للتقرير المالي. وتساعد قنوات الاتصال المفتوحة في ضمان التقرير عن الاستثناءات والتصرف بشأنها.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٩٨. قد يكون الاتصال في المنشأة الصغيرة أقل تنظيماً وأسهل تحقيقاً مما هو عليه في المنشأة الأكبر، وذلك بسبب مستويات المسؤولية الأقل وبروز دور الإدارة وسهولة الاتصال بها.

مكونات الرقابة الداخلية – أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٩٩. أنشطة الرقابة هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة. وسواءً كانت أنشطة الرقابة موجودة في نظم تقنية معلومات أو في نظم يدوية، فإن لها أهدافاً متنوعة ويتم تطبيقها على مختلف المستويات التنظيمية والوظيفية. ومن أمثلة أنشطة الرقابة تلك الأنشطة التي تتعلق بما يلي:

- منح الصلاحيات.
- عمليات فحص الأداء.
- معالجة المعلومات.
- أدوات الرقابة المادية.
- الفصل في الواجبات.

أ١٠٠. تتمثل أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة فيما يلي:

- الأنشطة التي تتطلب أن يتم التعامل معها على هذا النحو، لكونها أنشطة رقابة تتعلق بمخاطر مهمة وتلك التي تتعلق بمخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وفقاً لما تتطلبه الفقرتان ٢٩ و٣٠ على التوالي؛ أو
- الأنشطة التي تعد ذات صلة بحسب حكم المراجع.

أ١٠١. يتأثر حكم المراجع بشأن ما إذا كان نشاط رقابة ما يُعد ذا صلة بالمراجعة، بالخطر الذي يحدد المراجع أنه قد ينجم عنه تحريف جوهري وما إذا كان المراجع يعتقد أنه من المرجح أن يكون من المناسب اختبار الفاعلية التشغيلية للرقابة عند تحديد مدى الاختبارات الأساس.

أ١٠٢. قد يكون تركيز المراجع على تحديد وفهم أنشطة الرقابة التي تعالج المجالات التي يرى أن مخاطر التحريف الجوهري من المرجح أن تكون أعلى فيها. وعندما تحقق أنشطة رقابة متعددة نفس الهدف، فليس من الضروري التوصل إلى فهم لكل نشاط من أنشطة الرقابة المرتبطة بهذا الهدف.

أ١٠٣. قد تتضمن أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة أدوات الرقابة التي تضعها الإدارة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالإفصاحات التي لم يتم إعدادها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بالإضافة إلى أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المتعلقة بأرصدة الحسابات والمعاملات. وقد تتعلق أنشطة الرقابة تلك بالمعلومات الواردة في القوائم المالية التي يتم الحصول عليها من خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد.

أ١٠٤. إن معرفة المراجع، من خلال فهمه للمكونات الأخرى للرقابة الداخلية، بوجود أو عدم وجود أنشطة رقابة تساعده في تحديد ما إذا كان من الضروري تخصيص المزيد من الاهتمام للحصول على فهم لأنشطة الرقابة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ١٠٥. إن المفاهيم التي تستند إليها أنشطة الرقابة في المنشآت الصغيرة تماثل نظيراتها في المنشآت الأكبر، ولكنها قد تختلف في مستوى الرسمية التي تعمل بها. وإضافة إلى ذلك، قد تجد المنشآت الصغيرة أن أنواعاً معينة من أنشطة الرقابة غير ملائمة بسبب أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يوفر تفرد الإدارة بسلطة منح الائتمان للعملاء واعتماد المشتريات المهمة رقابة قوية على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة، بما يقلل أو يزيل الحاجة لتطبيق أنشطة رقابة أكثر تفصيلاً.

أ١٠٦. من المرجح أن تكون أنشطة الرقابة ذات الصلة بمراجعة المنشأة الأصغر مرتبطة بدورات المعاملات الرئيسية، مثل الإيرادات والمشتريات ومصروفات الموظفين.

المخاطر الناتجة عن تقنية المعلومات (راجع: الفقرة ٢١)

أ١٠٧. يؤثر استخدام تقنية المعلومات على الطريقة التي تُطبق بها أنشطة الرقابة. ومن منظور المراجع، فإن أدوات الرقابة على نظم تقنية المعلومات تكون فعّالة عندما تحافظ على سلامة المعلومات وأمن البيانات التي تعالجها هذه النظم، وعندما تتضمن أدوات رقابة عامة فعالة على تقنية المعلومات وأدوات رقابة على التطبيقات.

أ١٠٨. تتمثل أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات في السياسات والإجراءات التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعّال لأدوات الرقابة على التطبيقات. وهي تنطبق على الأطر الرئيسية والأطر المصغرة وبيئات المستخدم النهائي. وتتضمن عادةً أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تحافظ على سلامة المعلومات وأمن البيانات أدوات رقابة على ما يلي:

- عمليات الشبكة ومركز البيانات.
- اقتناء برمجيات النظام وتغييرها وصيانتها.
- تغيير البرنامج.
- أمن الوصول إلى النظام.
- اقتناء نظام التطبيقات وتطويره وصيانته.

ويتم تطبيقها بصفة عامة للتعامل مع المخاطر المشار إليها في الفقرة أ٦٤ أعلاه.

أ١٠٩. أدوات الرقابة على التطبيقات هي إجراءات يدوية أو آلية تعمل بشكل نموذجي على مستوى آليات الأعمال، وتنطبق على معالجة المعاملات بتطبيقات فردية. ويمكن لأدوات الرقابة على التطبيقات أن تكون وقائية أو كاشفة بطبيعتها، وهي تُصمم لضمان سلامة السجلات المحاسبية. وهكذا، فإن أدوات الرقابة على التطبيقات تتعلق بالإجراءات المستخدمة لإنشاء المعاملات أو البيانات المالية

الأخرى وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها. وتساعد تلك الأدوات الرقابية في ضمان حدوث المعاملات والموافقة عليها وتسجيلها ومعالجتها بدقة وبصورة كاملة. ومن أمثلة هذه الأدوات عمليات تدقيق التحرير لبيانات المدخلات، وعمليات تدقيق التسلسل الرقمي بالمتابعة اليدوية لتقارير الاستثناءات أو التصحيح عند إدخال البيانات.

مكونات الرقابة الداخلية – متابعة أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ٢٢)

أ١١٠. متابعة أدوات الرقابة هي آلية لتقييم فاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدار الوقت. وتنطوي هذه المتابعة على تقييم فاعلية أدوات الرقابة في الوقت المناسب واتخاذ ما يلزم من تصرفات تصحيحية. وتقوم الإدارة بمتابعة أدوات الرقابة من خلال أنشطة مستمرة، أو تقويمات مستقلة، أو مزيج من كليهما. وتكون أنشطة المتابعة المستمرة مدمجة غالباً في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة وتتضمن الأنشطة الإدارية والإشرافية المنتظمة.

أ١١١. قد تتضمن أنشطة المتابعة التي تضطلع بها الإدارة استخدام المعلومات المستنبطة من اتصالات الأطراف الخارجية، مثل شكاوى العملاء وملاحظات الجهات التنظيمية التي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب بحاجة إلى التحسين.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ١١٢. تتحقق متابعة الإدارة للرقابة في الغالب من خلال المشاركة المباشرة للإدارة أو المدير المالك في عمليات التشغيل. وكثيراً ما تحدد هذه المشاركة الانحرافات المهمة عن التوقعات وعدم الدقة في البيانات المالية مما يؤدي إلى اتخاذ تصرفات تصحيحية بشأن الرقابة.

وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة ٢٣)

أ١١٣. في حالة وجود وظيفة للمراجعة الداخلية داخل المنشأة، فإن التوصل إلى فهم لتلك الوظيفة يسهم في فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وخاصةً الدور الذي تؤديه تلك الوظيفة في متابعة المنشأة للرقابة الداخلية على التقرير المالي. وقد يوفر هذا الفهم أيضاً، إلى جانب المعلومات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات الموضحة في الفقرة ٦(أ) من هذا المعيار، معلومات ذات صلة مباشرة بتحديد المراجع لمخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

أ١١٤. تختلف أهداف ونطاق وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة مسؤولياتها ومكانتها داخل الهيكل التنظيمي، بما في ذلك سلطة هذه الوظيفة ومساءلتها، بشكل كبير وتعتمد على حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وقد يتم النص على تلك الأمور في ميثاق المراجعة الداخلية أو في نطاق اختصاصها.

أ١١٥. قد تتضمن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تنفيذ إجراءات معينة وتقويم نتائجها بغرض تقديم تأكيد للإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن تصميم وفاعلية إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، وآليات الحوكمة. وفي هذه الحالة، قد تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في متابعة المنشأة للرقابة الداخلية على التقرير المالي. ومع ذلك، فقد تركز مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية على تقويم الجانب الاقتصادي للعمليات وكفاءتها وفاعليتها، وإذا كان الأمر كذلك، فإن عمل الوظيفة قد لا يتعلق بشكل مباشر بالتقرير المالي للمنشأة.

أ١١٦. إن قيام المراجع بالاستفسار من الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية وفقاً للفقرة ٦(أ) من هذا المعيار، يساعده في التوصل إلى فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية. وإذا حدد المراجع أن مسؤوليات الوظيفة تتعلق بالتقرير المالي للمنشأة، فقد يتوصل المراجع إلى فهم إضافي للأنشطة التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية، أو التي ينبغي عليها تنفيذها، وذلك من خلال فحص خطة المراجعة لوظيفة المراجعة الداخلية للفترة، إن وجدت، ومناقشة تلك الخطة مع الأفراد المعنيين في الوظيفة.

أ١١٧. إذا كانت طبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية وأنشطة التأكيد ذات علاقة بالتقرير المالي للمنشأة، فقد يكون بمقدور المراجع أيضاً الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت، أو تخفيض مدى، إجراءات المراجعة التي سيقوم المراجع بتنفيذها مباشرةً للحصول على أدلة المراجعة. وتزيد احتمالية قدرة المراجعين على الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة عندما يتضح، على سبيل المثال، استناداً إلى الخبرة من عمليات المراجعة السابقة أو إجراءات المراجع بشأن تقييم المخاطر، أن المنشأة لديها وظيفة مراجعة داخلية تحصل على ما هو مناسب وكافٍ من الموارد مقارنة بحجم المنشأة وطبيعة عملياتها، وتربطها علاقة بالمكلفين بالحوكمة تنطوي على تقديم تقارير مباشرة لهم.

أ١١٨. إذا كان المراجع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية، يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت، أو تخفيض مدى، إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، فعندئذ ينطبق معيار المراجعة (٦١٠).

أ١١٩. وفقاً لما تمت مناقشته باستفاضة في المعيار (٦١٠)، فإن أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية تختلف عن أدوات الرقابة الأخرى المتعلقة بالمتابعة والتي قد تكون ذات الصلة بالتقرير المالي، مثل عمليات فحص المعلومات المحاسبية للإدارة المُصممة للمساهمة في طريقة قيام المنشأة بمنع التحريفات أو اكتشافها.

أ١٢٠. يمكن لإقامة الاتصالات مع الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية في وقت مبكر من الارتباط، والحفاظ على تلك الاتصالات طوال الارتباط، أن يسهل التبادل الفعّال للمعلومات. ويُؤسس ذلك لبيئة يمكن فيها إعلام المراجع بالأمور المهمة التي قد تنمو إلى علم وظيفة المراجعة الداخلية، عندما يكون من المحتمل أن تؤثر تلك الأمور على عمل المراجع. ويُناقش معيار المراجعة (٢٠٠) أهمية قيام المراجع بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، بما في ذلك الانتباه للمعلومات التي تثير الشك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة. وبناءً عليه، فقد يوفر الاتصال بوظيفة المراجعة الداخلية طوال الارتباط فرصاً للمراجعين الداخليين للفت انتباه المراجع لمثل تلك المعلومات. ومن ثم يكون بمقدور المراجع أن يأخذ مثل تلك المعلومات في الحسبان عند تحديده لمخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

مصادر المعلومات (راجع: الفقرة ٢٤)

أ١٢١. يمكن إنتاج الكثير من المعلومات المستخدمة في عملية المتابعة من خلال نظام معلومات المنشأة. وإذا افترضت الإدارة أن البيانات المستخدمة في المتابعة كانت دقيقة دون وجود أساس لهذا الافتراض، فإن الأخطاء التي قد توجد في المعلومات من المحتمل أن تقود الإدارة إلى استنتاجات غير صحيحة من أنشطة المتابعة التي تضطلع بها. وبناءً عليه، فإن فهم:

- مصادر المعلومات المتعلقة بأنشطة المتابعة الخاصة بالمنشأة؛
- الأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض منها

ضروري كجزء من فهم المراجع لأنشطة المتابعة في المنشأة باعتبارها أحد مكونات الرقابة الداخلية.

تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٥ (أ))

أ١٢٢. تشير مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية إلى مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بشكل منتشر بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. والمخاطر التي من هذا النوع ليست بالضرورة أن تكون مخاطر قابلة للتحديد في إقرارات معينة على مستوى فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات. ولكنها تمثل الظروف التي قد ترفع من مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، على سبيل المثال، من خلال تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية. وقد تكون المخاطر على مستوى القوائم المالية ذات صلة على وجه الخصوص بنظر المراجع في مخاطر التحريف الجوهري الناتجة عن الغش.

أ١٢٣. قد تظهر المخاطر على مستوى القوائم المالية بشكل خاص من بيئة رقابة ضعيفة (على الرغم من أن تلك المخاطر قد تتعلق أيضاً بعوامل أخرى، مثل تدهور الأوضاع الاقتصادية). فعلى سبيل المثال، قد يكون لأوجه قصور مثل افتقار الإدارة إلى الكفاءة أو عدم الإشراف على إعداد القوائم المالية تأثير أكثر انتشاراً على القوائم المالية، وقد تتطلب استجابة شاملة من جانب المراجع.

أ١٢٤. قد يثير فهم المراجع للرقابة الداخلية شكوكاً بشأن إمكانية مراجعة القوائم المالية للمنشأة. فعلى سبيل المثال:

- قد تكون المخاوف بشأن نزاهة إدارة المنشأة خطيرة لدرجة تدعو المراجع إلى استنتاج أن خطر إساءة عرض الإدارة للقوائم المالية كبير لدرجة لا يستطيع معها القيام بالمراجعة.
- قد تدعو المخاوف بشأن حالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها المراجع إلى استنتاج مفاده أنه من غير المحتمل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم رأي غير معدل بشأن القوائم المالية.

أ١٢٥. يحدد معيار المراجعة (٧٠٥)[١٦] متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، أو الانسحاب من الارتباط، حسبما يكون مطلوباً في بعض الحالات، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٢٥ (ب))

أ١٢٦. تحتاج مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات إلى أخذها في الحسبان، لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية اللازم تنفيذها على مستوى الإقرارات للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعند تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات، فقد يستنتج المراجع أن المخاطر التي تم تحديدها تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالقوائم المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإقرارات.

استخدام الإقرارات

أ١٢٧. في إفادتها بأن القوائم المالية مُعدة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، تقدم الإدارة إقرارات ضمنية أو صريحة بشأن إثبات وقياس وعرض فئات المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

أ١٢٨. يمكن أن يستخدم المراجع الإقرارات المبينة في الفقرة أ١٢٩ (أ)- (ب) أدناه أو قد يعبر عنها بشكل مختلف شريطة تغطية جميع الجوانب المبينة أدناه. فعلى سبيل المثال، قد يختار المراجع الجمع بين الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث والإفصاحات المتعلقة بها، والإقرارات عن أرصدة الحسابات والإفصاحات المتعلقة بها.

الإقرارات عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتعلقة بها

أ١٢٩. قد تقع الإقرارات التي يستخدمها المراجع عند النظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث، ضمن الفئتين الآتيتين:

(أ) الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث والإفصاحات المتعلقة بها، للفترة الخاضعة للمراجعة:

(١) الحدوث: أن المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها أو الإفصاح عنها قد حدثت وأنها تخص المنشأة.

(٢) الاكتمال: أن جميع المعاملات والأحداث التي ينبغي تسجيلها قد سُجلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمنت.

(٣) الدقة: أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة قد سُجلت بشكل مناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها قد تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.

(٤) الحد الفاصل: أن المعاملات والأحداث قد سُجلت في الفترة المحاسبية الصحيحة.

(٥) التصنيف: أن المعاملات والأحداث قد سُجلت في الحسابات المناسبة.

(٦) العرض: أن المعاملات والأحداث تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

(ب) الإقرارات عن أرصدة الحسابات والإفصاحات المتعلقة بها في نهاية الفترة:

(١) الوجود: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية موجودة.

(٢) الحقوق والالتزامات: أن المنشأة تحوز الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، وأن الالتزامات هي واجبا على المنشأة.

(٣) الاكتمال: أن جميع الأصول والالتزامات وحصص الملكية التي ينبغي تسجيلها قد سُجلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمنت.

---

[١٦] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

(٤) الدقة والتقويم والتخصيص: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم إدراجها في القوائم المالية بالمبالغ المناسبة، وأن أي تعديلات تتعلق بالتقويم أو التخصيص تم تسجيلها بالشكل المناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.

(٥) التصنيف: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم تسجيلها في الحسابات المناسبة.

(٦) العرض: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

الإقرارات بشأن الإفصاحات الأخرى

أ١٣٠. يمكن أن يستخدم المراجع أيضاً الإقرارات المبينة في الفقرة أ١٢٩ (أ)- (ب) أعلاه، بعد تكييفها بحسب الضرورة، عند النظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث في الإفصاحات التي لا تتعلق مباشرة بفئات المعاملات أو الأحداث أو أرصدة الحسابات المسجلة. ومن أمثلة مثل هذه الإفصاحات أنه قد يُطلب من المنشأة وصف تعرضها للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية، بما في ذلك كيفية نشوء هذه المخاطر؛ والأهداف والسياسات والآليات لإدارة المخاطر؛ والطرق المستخدمة لقياس المخاطر.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٣١. بالإضافة إلى تلك الإقرارات الموضحة في الفقرة أ١٢٩ (أ)- (ب)، فقد تقوم الإدارة في الغالب عند تقديم الإقرارات المتعلقة بالقوائم المالية لمنشآت القطاع العام بتأكيد أن المعاملات والأحداث قد تم تنفيذها وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى. وقد تقع هذه الإقرارات ضمن نطاق مراجعة القوائم المالية.

آلية تحديد مخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة ٢٦ (أ))

أ١٣٢. تُستخدم المعلومات المجمَّعة عن طريق تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، بما في ذلك أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند تقويم تصميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، كأدلة مراجعة لدعم تقييم المخاطر. ويحدد تقييم المخاطر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها. وعند تحديد مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، يمارس المراجع نزعة الشك المهني وفقاً لمعيار المراجعة ٢٠٠.[١٧]

أ١٣٣. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة للحالات والأحداث التي قد تدل على وجود مخاطر تحريف جوهري، بما في ذلك مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالإفصاحات.

أ١٣٤. كما هو موضح في معيار المراجعة ٣٢٠،[١٨] يؤخذ في الحسبان الأهمية النسبية وخطر المراجعة عند تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. ويُعد تحديد المراجع للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر بتصور المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى التقرير المالي.[١٩]

أ١٣٥. يشمل نظر المراجع في الإفصاحات الواردة في القوائم المالية عند تحديد المخاطر الإفصاحات الكمية والنوعية، التي قد يكون تحريفها تحريفاً جوهرياً (بعبارة أخرى، وبصفة عامة، تعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية ككل). وبناءً على ظروف المنشأة والارتباط، تشمل أمثلة الإفصاحات التي ستكون لها جوانب نوعية والتي قد تكون ذات صلة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري، الإفصاحات عما يلي:

- السيولة والتعهدات المتعلقة بالديون لمنشأة تعاني من ضائقة مالية.
- الأحداث أو الظروف التي أدت إلى إثبات خسارة هبوط في القيمة.
- المصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير، بما في ذلك الافتراضات بشأن المستقبل.

---

١٧ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٥

١٨ معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة أ١

١٩ معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ٤

- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية والإفصاحات الأخرى ذات الصلة التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، عندما يُتوقع، على سبيل المثال، أن يكون لمتطلبات تقرير مالي جديدة تأثير كبير على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.
- ترتيبات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بكيفية تحديد أي مبالغ مثبتة، والإفصاحات الأخرى ذات الصلة.
- الأطراف ذات العلاقة والمعاملات معها.
- تحليل الحساسية، بما في ذلك تأثيرات التغييرات في الافتراضات المستخدمة في أساليب التقويم الخاصة بالمنشأة، والتي تهدف إلى تمكين المستخدمين من فهم عدم تأكد القياس الأساسي لأي مبلغ مسجل أو مفصح عنه.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ١٣٦. قد تكون الإفصاحات في القوائم المالية للمنشآت الأصغر أقل تفصيلاً أو أقل تعقيداً (على سبيل المثال، تسمح بعض أطر التقرير المالي للمنشآت الأصغر بتقديم إفصاحات أقل في القوائم المالية). لكن ذلك لا يعفي المراجع من مسؤولية التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية بها، من حيث علاقتها بالإفصاحات.

أدوات الرقابة ذات العلاقة بالإقرارات (راجع: الفقرة ٢٦ (ج))

أ١٣٧. عند إجراء تقييمات للمخاطر، قد يقوم المراجع بتحديد أدوات الرقابة التي من المحتمل أن تمنع، أو تكتشف وتصحح، التحريف الجوهري في إقرارات معينة. وبصفة عامة، يكون من المفيد التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة، وربطها بالإقرارات في سياق الآليات والنظم التي توجد فيها، وذلك لأن أنشطة الرقابة الفردية غالباً لا تواجه الخطر في حد ذاتها. وفي الغالب، لا يكفي لمواجهة الخطر إلا أنشطة رقابة متعددة يتم تطبيقها مع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى.

أ١٣٨. وعلى النقيض من ذلك، قد يكون لبعض أنشطة الرقابة تأثير خاص على إقرار فردي مُضمَّن في فئة معينة من المعاملات أو في رصيد حساب معين. فعلى سبيل المثال، تتعلق أنشطة الرقابة الموضوعة من جانب المنشأة لضمان أن موظفيها يقومون بجرد وتسجيل المخزون الفعلي السنوي على نحو سليم، بشكل مباشر، بوجود واكتمال الإقرارات المتعلقة برصيد حساب المخزون.

أ١٣٩. قد تكون أدوات الرقابة ذات علاقة بإقرار ما، إما بشكل مباشر أو غير مباشر. وكلما كانت العلاقة غير مباشرة، كانت تلك الرقابة أقل فاعلية في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في ذلك الإقرار. فعلى سبيل المثال، يرتبط فحص مدير المبيعات لملخص نشاط المبيعات في مخازن معينة، حسب المناطق، بشكل غير مباشر فقط بإقرار الاكتمال لإيراد المبيعات. وبناءً عليه، فقد يكون هذا الفحص أقل فاعلية في تخفيض خطر ذلك الإقرار من أدوات الرقابة التي تتعلق بصورة مباشرة أكثر بذلك الإقرار، مثل مطابقة مستندات الشحن بالفواتير.

التحريفات الجوهرية

أ١٣٩أ. يمكن الحكم على التحريفات المحتملة في كل قائمة من القوائم وكل إفصاح من الإفصاحات بأنها تحريفات جوهرية بسبب الحجم أو الطبيعة أو الظروف. (راجع: الفقرة ٢٦ (د))

المخاطر المهمة

تحديد المخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٢٨)

أ١٤٠. تتعلق المخاطر المهمة في الغالب بمعاملات مهمة غير روتينية أو بأمور اجتهادية. والمعاملات غير الروتينية هي معاملات غير مألوفة، إما بسبب حجمها أو طبيعتها، ولذلك تحدث بشكل غير متكرر. وقد تتضمن الأمور الاجتهادية وضع التقديرات المحاسبية التي يوجد عدم تأكد مهم في قياسها. وتقل احتمالية نشوء المخاطر المهمة من المعاملات الروتينية غير المعقدة التي تخضع لمعالجة منتظمة.

أ١٤١. قد تكون مخاطر التحريف الجوهري أكبر فيما يتعلق بالمعاملات المهمة غير الروتينية، وتنشأ هذه المخاطر عن أمور مثل:

- التدخل الكبير من جانب الإدارة لتحديد المعالجة المحاسبية.

- التدخل اليدوي الكبير لجمع البيانات ومعالجتها
- العمليات الحسابية أو المبادئ المحاسبية المعقدة.
- طبيعة المعاملات غير الروتينية التي قد تجعل من الصعب على المنشأة تطبيق أدوات رقابة فعالة على المخاطر.

أ١٤٢. قد تكون مخاطر التحريف الجوهري أكبر فيما يتعلق بالأمور المهمة الخاضعة للاجتهاد والتي تتطلب وضع تقديرات محاسبية، وتنشأ هذه المخاطر عن أمور مثل:

- احتمال خضوع المبادئ المحاسبية المستخدمة لوضع التقديرات المحاسبية أو إثبات الإيرادات لتفسيرات مختلفة.
- احتمال أن يكون الاجتهاد المطلوب غير موضوعي أو معقداً، أو احتمال أن يتطلب افتراضات بشأن تأثيرات الأحداث المستقبلية، ومثال ذلك، الاجتهاد بشأن القيمة العادلة.

أ١٤٣. يوضح معيار المراجعة (٣٣٠) التبعات المترتبة على إجراءات المراجعة الإضافية بسبب وصف خطر ما بأنه خطر مهم.[٢٠]

المخاطر المهمة المتعلقة بمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش

أ١٤٤. يحدد معيار المراجعة (٢٤٠) المزيد من المتطلبات ويقدم المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بتحديد مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش وتقييمها.[٢١]

فهم أدوات الرقابة المتعلقة بالمخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٢٩)

أ١٤٥. رغم أن المخاطر المرتبطة بالأمور المهمة غير المألوفة أو الخاضعة للاجتهاد تكون في الغالب أقل احتمالاً للخضوع لأدوات الرقابة الروتينية، فقد تطبق الإدارة استجابات أخرى بهدف التعامل مع مثل تلك المخاطر. وبناءً عليه، فإن فهم المراجع لما إذا كانت المنشأة قد صممت وطبقت أدوات رقابة للمخاطر المهمة الناتجة عن الأمور غير الروتينية أو الخاضعة للاجتهاد، يشمل ما إذا كانت الإدارة تستجيب لتلك المخاطر وكيفية استجابتها لها. وقد تتضمن مثل تلك الاستجابات ما يلي:

- أنشطة الرقابة، مثل فحص الافتراضات من قبل الإدارة العليا أو الخبراء.
- الآليات الموثَّقة للتقديرات.
- الاعتماد من قبل المكلفين بالحوكمة.

أ١٤٦. على سبيل المثال، في حالة وجود أحداث تتم لمرة واحدة، مثل استلام إشعار بدعوى قضائية مهمة، فإن النظر في استجابة المنشأة قد يتضمن أموراً مثل الاستعانة بالخبراء المناسبين (كالاستعانة مثلاً بمستشار قانوني داخلي أو خارجي)، وما إذا كان قد تم تقييم للتأثير المحتمل، وما هي الكيفية المقترحة للإفصاح عن تلك الظروف في القوائم المالية.

أ١٤٧. في بعض الحالات، قد لا تستجيب الإدارة بالشكل المناسب لمخاطر التحريف الجوهري المهمة عن طريق تطبيق أدوات رقابة على هذه المخاطر المهمة. ويُعَد فشل الإدارة في تطبيق مثل هذه الأدوات مؤشراً على وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية.[٢٢]

المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ٣٠)

أ١٤٨. قد تتعلق مخاطر التحريف الجوهري بشكل مباشر بتسجيل فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات الروتينية، وإعداد قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها. وقد تتضمن مثل تلك المخاطر مخاطر المعالجة غير الدقيقة أو غير المكتملة لفئات المعاملات الروتينية والمهمة مثل الإيرادات والمشتريات والمقبوضات النقدية أو المدفوعات النقدية للمنشأة.

---

[٢٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ١٥ و٢١

[٢١] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ٢٦-٢٨

[٢٢] معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة ٧أ

أ١٤٩. عندما تخضع المعاملات التجارية الروتينية لمعالجة آلية بدرجة كبيرة، بدون تدخل يدوي على الإطلاق أو بتدخل محدود، فقد لا يكون من الممكن تنفيذ الإجراءات الأساس فقط فيما يتعلق بالخطر. فعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أن هذه هي الحالة في الظروف التي يتم فيها إنشاء قدر كبير من معلومات المنشأة أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها بشكل إلكتروني كما هو الحال في الأنظمة المتكاملة. وفي مثل تلك الحالات:

- قد تكون أدلة المراجعة متاحة فقط في شكل إلكتروني، ويعتمد مدى كفايتها ومناسبتها عادةً على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقتها واكتمالها.
- قد يكون احتمال إنشاء المعلومات أو تغييرها بشكل غير سليم مع عدم اكتشاف ذلك أكبر إذا لم تكن أدوات الرقابة المناسبة تعمل بشكل فعّال.

أ١٥٠. يوضح معيار المراجعة (٣٣٠) التبعات المترتبة على إجراءات المراجعة الإضافية بسبب تحديد تلك المخاطر.[٢٣]

إعادة النظر في تقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٣١)

أ١٥١. قد تنمو إلى علم المراجع أثناء المراجعة معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد تقييم المخاطر على توقع بأن أدوات رقابة معينة تعمل بفاعلية. وعند إجراء اختبارات لتلك الأدوات، قد يحصل المراجع على أدلة مراجعة بأنها لم تكن تعمل بفاعلية في الأوقات ذات الصلة أثناء المراجعة. وبالمثل، وعند تنفيذ الإجراءات الأساس، قد يكتشف المراجع تحريفات في المبالغ أو تكراراً لحدوثها أكبر مما يتسق مع تقييم المراجع للمخاطر. وفي مثل تلك الظروف، قد لا يعكس تقييم المخاطر الظروف الفعلية للمنشأة بشكل مناسب، وقد لا تكون إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها فعّالة في اكتشاف التحريفات الجوهرية. انظر معيار المراجعة (٣٣٠) للحصول على المزيد من الإرشادات.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٢)

أ١٥٢. إن طريقة توثيق متطلبات الفقرة ٣٢ متروكة ليقوم المراجع بتحديدها باستخدام حكمه المهني. فعلى سبيل المثال، عند القيام بمراجعة المنشآت الصغيرة، فقد يتم دمج التوثيق في توثيق المراجع للاستراتيجية العامة وخطة المراجعة.[٢٤] وبشكل مماثل، قد يتم توثيق نتائج تقييم المخاطر بشكل منفصل، أو قد يتم التوثيق كجزء من توثيق المراجع للإجراءات الإضافية.[٢٥] ويتأثر شكل ومدى التوثيق بطبيعة وحجم ومدى تعقيد المنشأة ورقابتها الداخلية، وتوفر المعلومات من المنشأة، ومنهجية المراجعة، والتقنية المستخدمة أثناء المراجعة.

أ١٥٣. قد يكون التوثيق للمنشآت التي لديها أعمال وآليات غير معقدة فيما يتعلق بالتقرير المالي سهلاً من حيث الشكل ومختصراً نسبياً. ومن غير الضروري توثيق فهم المراجع كاملاً للمنشأة والأمور ذات العلاقة بذلك. وتشمل عناصر الفهم الأساسية التي يوثقها المراجع العناصر التي بنى عليها تقييمه لمخاطر التحريف الجوهري.

أ١٥٤. قد يعكس أيضاً مدى التوثيق خبرة وقدرات أعضاء فريق ارتباط المراجعة. وشريطة الوفاء دائماً بمتطلبات معيار المراجعة (٢٣٠)، فإن المراجعة التي يُعهد بها لفريق ارتباط مكون من أفراد أقل خبرة قد تتطلب توثيقاً أكثر تفصيلاً مما تتطلبه المراجعة التي تضم أفراداً أكثر خبرة، وذلك لمساعدتهم في التوصل إلى فهم مناسب للمنشأة.

أ١٥٥. بالنسبة لعمليات المراجعة المتكررة، قد يتم ترحيل توثيق معين، وتحديثه عند الضرورة ليعكس التغيرات في أعمال أو آليات المنشأة.

---

[٢٣] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

[٢٤] معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرتان ٧ و٩

[٢٥] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٨

الملحق الأول

(راجع: الفقرات (٤) (ج)، ١٤-٢٤، أ٧٧-أ١٢١)

مكونات الرقابة الداخلية

١. يقدم هذا الملحق شرحاً إضافياً لمكونات الرقابة الداخلية الموضحة في الفقرات (٤) (ج) و١٤-٢٤ وأ٧٧-أ١٢١، حسب ارتباطها بمراجعة القوائم المالية.

بيئة الرقابة

٢. تشمل بيئة الرقابة العناصر الآتية:

(أ) *نشر النزاهة والقيم الأخلاقية وفرض تطبيقها* . لا يمكن لفاعلية أدوات الرقابة أن تعلو على النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد الذين يقومون بوضع هذه الأدوات ويتولون إدارتها ومتابعتها. والنزاهة والسلوك الأخلاقي هما نتاج المعايير الأخلاقية والسلوكية للمنشأة، ونتاج طريقة نشر هذه المعايير وكيفية تعزيزها في الواقع العملي. ويشمل تطبيق النزاهة والقيم الأخلاقية، على سبيل المثال، الإجراءات التي تطبقها الإدارة لإزالة أو تقليل الدوافع والإغراءات التي قد تدفع الموظفين إلى القيام بتصرفات غير أمينة أو غير قانونية أو غير أخلاقية. وقد يتضمن نشر سياسات المنشأة فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية إبلاغ المعايير السلوكية إلى الموظفين من خلال بيانات السياسات وقواعد السلوك المهني وتقديم القدوة العملية.

(ب) *الالتزام بالكفاءة*. الكفاءة هي المعارف والمهارات اللازمة لإنجاز المهام التي تحدد وظيفة الفرد.

(ج) *مشاركة المكلفين بالحوكمة* . يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة إلى حد كبير بالمكلفين بالحوكمة. ويتم إثبات أهمية المسؤوليات الملقاة على عاتق المكلفين بالحوكمة في قواعد الممارسة والأنظمة واللوائح الأخرى، أو في الإرشادات التي يتم إعدادها لمصلحة المكلفين بالحوكمة. ومن بين المسؤوليات الأخرى المنوطة بالمكلفين بالحوكمة، الإشراف على التصميم والعمل الفعال لإجراءات التبليغ عن المخالفات وآلية الإشراف على فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.

(د) *فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي*. تشمل فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي نطاقاً واسعاً من الخصائص. فعلى سبيل المثال، قد تتجلى المواقف السلوكية للإدارة وتصرفاتها بشأن التقرير المالي من خلال اختيارها المتحفظ أو المندفع من بين بدائل المبادئ المحاسبية المتاحة، أو الحذر والتحفظ الذي يتم به وضع التقديرات المحاسبية.

(هـ) *الهيكل التنظيمي*. يشمل وضع الهيكل التنظيمي الملائم الأخذ في الحسبان للجوانب الرئيسية المتعلقة بالسلطة والمسؤولية والتسلسل الإداري المناسب. ويعتمد مدى مناسبة الهيكل التنظيمي للمنشأة، بشكل جزئي، على حجمها وطبيعة أنشطتها.

(و) *تحديد الصلاحيات والمسؤوليات*. قد يتضمن تحديد الصلاحيات والمسؤوليات السياسات المتعلقة بممارسات العمل المناسبة، ومعرفة وخبرة الموظفين الرئيسين، والموارد المتوفرة للقيام بالواجبات. كما قد يتضمن السياسات والاتصالات الموجهة لضمان فهم جميع الموظفين لأهداف المنشأة، ومعرفتهم بكيفية تفاعل تصرفاتهم الفردية مع تلك الأهداف ومساهمتها في تحقيقها، وإدراكهم لكيفية محاسبتهم والأمور التي سيحاسبون عليها.

(ز) *سياسات وممارسات الموارد البشرية*. غالباً ما توضح سياسات وممارسات الموارد البشرية أموراً مهمة فيما يتعلق بالوعي الرقابي في المنشأة. فعلى سبيل المثال، تثبت معايير تعيين الأفراد الأفضل تأهيلاً – مع التركيز على الخلفية العلمية، والخبرة العملية السابقة، والإنجازات السابقة، وما يدل على النزاهة والسلوك الأخلاقي – التزام المنشأة بتعيين الأشخاص ذوي الكفاءة والجديرين بالثقة. ومن شأن سياسات التدريب التي تعلن عن الأدوار والمسؤوليات المتوقعة وتشتمل على ممارسات مثل معاهد التدريب والندوات، أن توضح مستويات الأداء والسلوك المتوقعة. وتدلل الترقيات التي تعتمد على عمليات تقييم الأداء الدورية على التزام المنشأة بترقية الموظفين المؤهلين إلى مستويات المسؤولية الأعلى.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

٣. لأغراض التقرير المالي، تتضمن آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية تحديد الإدارة لمخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة، وتقدير أهميتها، وتقويم احتمال حدوثها، والبت في التصرفات التي سيتم اتخاذها للاستجابة لها وإدارتها ونتائج تلك التصرفات. فعلى سبيل المثال، قد تتناول آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية أخذ المنشأة في حسبانها لاحتمالات عدم تسجيل المعاملات أو كيفية تحديد التقديرات المهمة المسجلة في القوائم المالية وتحليلها.

٤. تشمل المخاطر ذات الصلة بالتقرير المالي الذي يمكن الاعتماد عليه الأحداث الخارجية والداخلية، والمعاملات أو الظروف التي قد تحدث وتؤثر بشكل سلبي على قدرة المنشأة على إنشاء البيانات المالية وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها بما يتسق مع إقرارات الإدارة في القوائم المالية. وقد تقوم الإدارة بوضع خطط أو برامج أو تصرفات لمواجهة مخاطر معينة أو قد تقرر قبول خطرٍ ما بسبب التكلفة أو لاعتبارات أخرى. وقد تنشأ المخاطر أو تتغير بسبب ظروف مثل ما يلي:

- *التغيرات في البيئة التشغيلية*. يمكن للتغيرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية أن تؤدي إلى تغيرات في الضغوط التنافسية والمخاطر التي طرأت عليها تغيرات مهمة.
- *الموظفون الجدد*. قد يكون للموظفين الجدد تركيز مختلف على الرقابة الداخلية أو فهم مختلف لها.
- *نظم المعلومات الجديدة أو المحَدّثة*. يمكن للتغيرات المهمة والسريعة في نظم المعلومات أن تغير الخطر المتعلق بالرقابة الداخلية.
- *النمو السريع*. يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يشكل عبئاً على أدوات الرقابة وأن يزيد من مخاطر تعطل أدوات الرقابة.
- *التقنية الجديدة*. قد يغير إدخال تقنيات جديدة في العمليات الإنتاجية أو نظم المعلومات من الخطر المرتبط بالرقابة الداخلية.
- *نماذج العمل أو المنتجات أو الأنشطة الجديدة*. قد يترتب على دخول المنشأة في مجالات عمل أو معاملات لا تمتلك فيها سوى خبرة ضئيلة ظهور مخاطر جديدة مرتبطة بالرقابة الداخلية.
- *إعادة هيكلة الشركة*. قد يصاحب إعادة الهيكلة تخفيض في عدد الموظفين وتغييرات في الإشراف والفصل في الواجبات مما قد يغير من الخطر المرتبط بالرقابة الداخلية.
- *التوسع في العمليات الأجنبية*. ينطوي التوسع في العمليات الأجنبية أو الاستحواذ على هذه العمليات على مخاطر جديدة، وفريدة في الغالب، قد تؤثر على الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، زيادة أو تغير المخاطر الناجمة عن المعاملات التي بالعملات الأجنبية.
- *الإصدارات المحاسبية الجديدة*. قد يؤثر إقرار مبادئ محاسبية جديدة أو تغيير القائم منها على المخاطر في إعداد القوائم المالية.

نظام المعلومات، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، والاتصالات

٥. يتكون نظام المعلومات من البنية التحتية (المكونات المادية وأجهزة الحاسب) والبرمجيات والأفراد والإجراءات والبيانات. وتستخدم العديد من نظم المعلومات تقنية المعلومات بشكل مكثف.

٦. يشمل نظام المعلومات ذو الصلة بأهداف التقرير المالي، والذي يتضمن نظام التقرير المالي، الطرق والسجلات التي:

- تحدد جميع المعاملات الصحيحة وتسجلها.
- تصف في الوقت المناسب المعاملات بتفصيل كافٍ من أجل الوصول إلى تصنيف سليم للمعاملات لغرض التقرير المالي.
- تقيس قيمة المعاملات بشكل يسمح بتسجيل قيمتها النقدية السليمة في القوائم المالية.

- تحدد الفترة الزمنية التي حدثت فيها المعاملات للسماح بتسجيلها في الفترة المحاسبية السليمة.
- تعرض بشكل سليم المعاملات والإفصاحات المتعلقة بها في القوائم المالية.

٧. تؤثر جودة المعلومات التي ينتجها النظام في قدرة المنشأة على اتخاذ القرارات المناسبة لإدارة أنشطة المنشأة والرقابة عليها وقدرتها على إعداد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها.

٨. قد يأخذ الاتصال، الذي يتضمن توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية التي تتعلق بالرقابة الداخلية على التقرير المالي، أشكالاً مثل الأدلة الإرشادية للسياسات، والأدلة الإرشادية المحاسبية والمتعلقة بالتقرير المالي، والمذكرات. ويمكن أيضاً إجراء الاتصال إلكترونياً أو شفهياً، ومن خلال ما تتخذه الإدارة من تصرفات.

أنشطة الرقابة

٩. بشكلٍ عام، يمكن تصنيف أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة بأنها السياسات والإجراءات التي تتعلق بما يلي:

- عمليات فحص الأداء. تتضمن هذه الأنشطة فحص وتحليل الأداء الفعلي مقارنة بالموازنات والتنبؤات والأداء في الفترات السابقة؛ وربط مختلف مجموعات البيانات –التشغيلية أو المالية– مع بعضها وبتحليلات العلاقات والتصرفات الاستقصائية والتصحيحية؛ ومقارنة البيانات الداخلية بمصادر المعلومات الخارجية؛ وفحص الأداء الوظيفي أو المتعلق بالأنشطة.
- معالجة المعلومات. المجموعتان الرئيسيتان لأنشطة الرقابة على نظم المعلومات هما أدوات الرقابة على التطبيقات، والتي تختص بمعالجة التطبيقات الفردية، وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، والتي تتمثل في السياسات والإجراءات التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم الأداء الفعّال لأدوات الرقابة على التطبيقات عن طريق المساعدة في ضمان التشغيل السليم والمستمر لنظم المعلومات. ومن أمثلة أدوات الرقابة على التطبيقات التحقق من الدقة الحسابية للسجلات، وفحص الحسابات وموازين المراجعة وصونها، وأدوات الرقابة الآلية مثل عمليات تدقيق التحرير لبيانات المدخلات والتسلسل الرقمي لها، والمتابعة اليدوية لتقارير الاستثناءات. ومن أمثلة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات أدوات الرقابة على تغيير البرامج وأدوات الرقابة التي تحُدّ من الوصول إلى البرامج أو البيانات، وأدوات الرقابة على تطبيق الإصدارات الجديدة لحزم تطبيقات البرمجيات، وأدوات الرقابة على برمجيات النظام التي تحُدّ من الوصول إلى الأدوات المساعدة في النظام أو تتابع استخدام هذه الأدوات التي يمكن أن تغير البيانات أو السجلات المالية دون ترك مسار تتبعي للمراجعة.
- أدوات الرقابة المادية. أدوات الرقابة التي تشمل ما يلي:
    - الحماية المادية للأصول، بما في ذلك وسائل الوقاية الكافية، مثل وسائل الحماية على الوصول إلى الأصول والسجلات.
    - التصريح بالوصول إلى برامج الحاسب وملفات البيانات.
    - الجرد الدوري والمقارنة بالمبالغ الموضحة في سجلات الرقابة (على سبيل المثال، مقارنة نتائج جرد النقدية والأوراق المالية والمخزون بالسجلات المحاسبية).

  ويعتمد مدى اعتبار أدوات الرقابة المادية التي تهدف إلى منع سرقة الأصول ذا صلة بإمكانية الاعتماد على إعداد القوائم المالية، ومن ثم بالمراجعة، على الظروف كما هو الحال عندما تكون الأصول معرّضة إلى حد كبير للاختلاس.
- الفصل في الواجبات. تكليف أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيلها والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم. ويهدف الفصل في الواجبات إلى الحد من فرص السماح لأي شخص بارتكاب خطأ أو غش ثم إخفائه أثناء المسار الطبيعي لتنفيذ واجبات عمله.

١٠. قد تعتمد أنشطة رقابة معينة على وجود سياسات مناسبة رفيعة المستوى تم وضعها من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، يمكن تفويض أدوات الرقابة المتعلقة بالتصريح وفقاً لإرشادات مستقرة، مثل ضوابط الاستثمار التي يضعها المكلفون بالحوكمة؛

وفي حالات أخرى، قد تتطلب المعاملات غير الروتينية مثل عمليات الاستحواذ الكبيرة أو تصفية الاستثمارات اعتماداً محدداً من مستوى عالٍ، بما في ذلك في بعض الحالات الاعتماد من المساهمين.

متابعة أدوات الرقابة

١١. تتمثل إحدى المسؤوليات المهمة للإدارة في وضع رقابة داخلية وصونها بصفة مستمرة. وتتضمن متابعة الإدارة لأدوات الرقابة النظر فيما إذا كانت تعمل على النحو المنشود وأنه يتم تعديلها كلما كان ذلك مناسباً وفقاً للتغيرات في الظروف. وقد تتضمن متابعة أدوات الرقابة أنشطة مثل قيام الإدارة بفحص ما إذا كانت المطابقات بالكشوف البنكية يتم إعدادها في الوقت المناسب، وتقويم المراجعين الداخليين لمدى التزام موظفي المبيعات بسياسات المنشأة بشأن شروط عقود البيع، وإشراف الإدارة القانونية على الالتزام بالسياسات الأخلاقية أو سياسات ممارسات العمل الخاصة بالمنشأة. وتتم المتابعة أيضاً للتأكد من استمرار عمل أدوات الرقابة بكفاءة على مدار الوقت. فعلى سبيل المثال، إذا لم تكن هناك متابعة للمطابقات بالكشوف البنكية، من حيث التوقيت والدقة، فمن المرجح أن يتوقف الموظفون المسؤولون عن إعدادها.

١٢. قد يساهم المراجعون الداخليون أو الموظفون الذين يؤدون وظائف مماثلة في متابعة أدوات الرقابة للمنشأة من خلال القيام بتقويمات مستقلة. وفي العادة، فإنهم يوفرون بشكل منتظم معلومات حول عمل الرقابة الداخلية، مع تركيز الاهتمام بشكل كبير على تقويم فاعلية الرقابة الداخلية، والإبلاغ بالمعلومات المتعلقة بأوجه القوة والقصور في الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها.

١٣. قد تتضمن أنشطة المتابعة استخدام المعلومات المستقاة من الاتصالات المستلمة من أطراف خارجية، والتي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب تحتاج إلى التحسين. فالعملاء يؤيدون بيانات الفواتير بشكل ضمني عن طريق قيامهم بالدفع أو بالشكوى من تلك المصاريف. وإضافة لذلك، قد تتواصل السلطات التنظيمية مع المنشأة بشأن الأمور التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية، مثل الاتصالات المتعلقة بالفحوصات التي تجريها الهيئات التنظيمية للقطاع المصرفي. وقد تأخذ الإدارة أيضاً في الحسبان الاتصالات المتعلقة بالرقابة الداخلية والواردة من المراجعين الخارجيين عند أداء أنشطة المتابعة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات أ١٤١، أ١٣٣)

الحالات والأحداث التي قد تشير لوجود مخاطر التحريف الجوهري

فيما يلي أمثلة على الحالات والأحداث التي قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية. وعلى الرغم من تغطية الأمثلة المذكورة لنطاق واسع من الحالات والأحداث؛ فإن هذه الحالات والأحداث ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط مراجعة وليس بالضرورة أن تكون قائمة الأمثلة قائمة كاملة.

- العمليات في المناطق غير المستقرة اقتصادياً، على سبيل المثال، البلدان التي تعاني عملتها من انخفاض كبير في قيمتها أو الاقتصاديات التي تعاني من تضخم مرتفع.
- العمليات المعرضة لأسواق متقلبة، على سبيل المثال، التداول في العقود الآجلة.
- العمليات الخاضعة لدرجة عالية من التعقيد في اللوائح التنظيمية.
- القضايا المتعلقة بالاستمرارية والسيولة، بما في ذلك خسارة العملاء المهمين.
- القيود التي تواجه توفر رأس المال والائتمان.
- التغيرات في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة.
- التغيرات في سلسلة التوريد.
- تطوير أو تقديم منتجات أو خدمات جديدة، أو الانتقال إلى مسارات عمل جديدة.
- التوسع إلى مواقع جديدة.
- التغيرات في المنشأة، مثل عمليات الاستحواذ أو إعادة الهيكلة الكبيرة، أو الأحداث الأخرى غير المألوفة.
- المنشآت أو قطاعات الأعمال التي من المحتمل أن يتم بيعها.
- وجود تحالفات ومشروعات مشتركة معقدة.
- استخدام تمويل من خارج قائمة المركز المالي، والمنشآت ذات الغرض الخاص، وترتيبات التمويل الأخرى المعقدة.
- المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.
- افتقاد الموظفين الذين يتمتعون بمهارات المحاسبة والتقرير المالي المناسبة.
- التغييرات في الموظفين الرئيسين، بما في ذلك رحيل المدراء التنفيذيين الرئيسين.
- أوجه القصور في الرقابة الداخلية، خاصةً تلك التي لا تعالجها الإدارة.
- دوافع الإدارة والموظفين للتورط في إعداد تقرير مالي مغشوش.
- عدم الاتساق بين استراتيجية المنشأة الخاصة بتقنية المعلومات واستراتيجيتها الخاصة بالعمل.
- التغيرات في بيئة تقنية المعلومات.
- تركيب نظم تقنية معلومات جديدة مهمة فيما يتعلق بالتقرير المالي.

- تحريات السلطات التنظيمية أو الجهات الحكومية عن عمليات المنشأة أو نتائجها المالية.
- وجود تحريفات سابقة أو تاريخ سابق من الأخطاء أو وجود تعديلات بمبالغ كبيرة في نهاية الفترة.
- وجود قدر كبير من المعاملات غير الروتينية أو غير المنتظمة، بما في ذلك المعاملات فيما بين الشركات والمعاملات ذات الإيرادات الكبيرة في نهاية الفترة.
- المعاملات المسجلة بناءً على رغبة الإدارة، على سبيل المثال، إعادة تمويل الدين، والأصول التي سيتم بيعها، وإعادة تصنيف الأوراق المالية القابلة للتداول.
- تطبيق الإصدارات المحاسبية الجديدة.
- القياسات المحاسبية التي تتضمن آليات معقدة.
- الأحداث أو المعاملات التي تنطوي على عدم تأكد كبير بالنسبة للقياس، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها.
- إغفال أو إخفاء معلومات مهمة في الإفصاحات.
- الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها والالتزامات المشروطة، على سبيل المثال، ضمانات المبيعات والضمانات المالية والإصلاحات البيئية.



المعيار الدولي للمراجعة (٣٢٠): الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٣٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٣٢٠)

الأهمية النسبية عند
تخطيط وتنفيذ المراجعة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣٢٠) "*الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة*" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ مراجعة القوائم المالية. ويوضح معيار المراجعة (٤٥٠)[١] كيفية تطبيق الأهمية النسبية عند تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية.

الأهمية النسبية في سياق المراجعة

٢. تناقش أطر التقرير المالي في الغالب مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض القوائم المالية. ورغم أن أطر التقرير المالي قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها بشكل عام توضح ما يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية؛
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بمزيج من كليهما؛
- أن الأحكام الخاصة بالأمور التي تُعد جوهرية لمستخدمي القوائم المالية تتم على أساس النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة.[٢] ولا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على كل فرد بعينه من مستخدمي القوائم المالية الذين قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.

٣. توفر مثل هذه المناقشة، في حال وجودها في إطار التقرير المالي المنطبق، إطاراً مرجعياً للمراجع عند تحديد الأهمية النسبية للمراجعة. وإذا لم يتضمن إطار التقرير المالي المنطبق مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية، فإن الخصائص المشار إليها في الفقرة (٢) توفر للمراجع مثل هذا الإطار المرجعي.

٤. يُعد تحديد المراجع للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر بتصور المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى المعلومات المالية. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمراجع أن يفترض أن المستخدمين:

(أ) يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة وللأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛

(ب) يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها ومراجعتها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛

(ج) يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛

(د) يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

٥. يطبق المراجع مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها وعند تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية وعند تكوين الرأي الوارد في تقرير المراجع. (راجع: الفقرات أ١)

٦. يتخذ المراجع عند التخطيط للمراجعة أحكاماً بشأن التحريفات التي سيتم اعتبارها تحريفات جوهرية. وتوفر هذه الأحكام أساساً لما يلي:

(أ) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر؛

(ب) تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها؛

---

١ معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

٢ على سبيل المثال، يشير إطار إعداد وعرض القوائم المالية الذي أقره مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في أبريل ٢٠٠١، إلى أنه فيما يتعلق بالمنشأة الهادفة للربح، ونظراً لأن المستثمرين هم من يقدمون رأس المال المخاطر إلى المنشأة، فإن توفير القوائم المالية التي تفي باحتياجاتهم ستفي كذلك بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبيها القوائم المالية.

(ج) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

وليس بالضرورة أن تعين الأهمية النسبية التي يتم تحديدها عند التخطيط للمراجعة مبلغاً بحيث تُقوَّم دائماً التحريفات غير المصححة الأقل منه، منفردة أو في مجملها، على أنها غير جوهرية. فقد تدفع الظروف المتعلقة ببعض التحريفات المراجع إلى تقويم هذه التحريفات على أنها جوهرية، حتى ولو كانت أقل من الأهمية النسبية. ومن غير الممكن عملياً تصميم إجراءات مراجعة لاكتشاف جميع التحريفات التي يمكن أن تكون جوهرية فقط بسبب طبيعتها. ومع ذلك، فإن النظر في طبيعة التحريفات المحتملة في الإفصاحات هو أمر ذو صلة بتصميم إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري.[٣] وإضافة إلى ذلك، فعند تقويم تأثير جميع التحريفات غير المصححة على القوائم المالية، لا يقتصر المراجع على النظر في حجم التحريفات غير المصححة، وإنما ينظر كذلك في طبيعتها والظروف الخاصة المحيطة بحدوثها.[٤] (راجع: الفقرة أ٢)

تاريخ السريان

٧. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٨. هدف المراجع هو تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.

تعريف

٩. لأغراض معايير المراجعة، فإن الأهمية النسبية للأداء تعني المبلغ أو المبالغ التي يضعها المراجع عند مستوى أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليخفض إلى أدنى مستوى مناسب احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتشير الأهمية النسبية للأداء أيضاً، في حالة الانطباق، إلى المبلغ أو المبالغ التي يضعها المراجع عند مستوى أو مستويات أقل من الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة.

المتطلبات

تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للأداء عند التخطيط للمراجعة

١٠. عند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة، يجب على المراجع أن يحدد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وفي ظل الظروف الخاصة المحيطة بالمنشأة، فإذا كانت هناك فئة معينة واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بشكل معقول، أن تؤثر التحريفات فيها بمبالغ دون الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية، فيجب على المراجع تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على تلك الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة. (راجع: الفقرات أ٣–أ١٢)

١١. يجب على المراجع تحديد الأهمية النسبية للأداء لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهري وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. (راجع: الفقرات أ١٣)

---

[٣] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرتان أ١٣٤ وأ١٣٥.

[٤] معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة أ٢١

إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة

١٢. يجب على المراجع أن يعيد النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) إذا أصبح أثناء المراجعة على دراية بمعلومات كانت ستجعله يُحدد مبلغاً (أو مبالغ) يختلف عما تم تحديده ابتداءً. (راجع: الفقرة أ١٤)

١٣. إذا خلص المراجع إلى مناسبة مستوى أهمية نسبية أقل عما كان محدداً ابتداءً للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق)، فيجب عليه تحديد ما إذا كان من الضروري أن يعيد النظر في الأهمية النسبية للأداء، وما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضافية لا تزال مناسبة من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها.

التوثيق

١٤. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة المبالغ الآتية والعوامل التي تم أخذها في الحسبان عند تحديدها:[٥]

(أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (انظر الفقرة ١٠)؛

(ب) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق (انظر الفقرة ١٠)؛

(ج) الأهمية النسبية للأداء (انظر الفقرة ١١)؛

(د) أي إعادة نظر في البنود (أ) إلى (ج) خلال التقدم في المراجعة (انظر الفقرتين ١٢ و١٣).

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الأهمية النسبية وخطر المراجعة (راجع: الفقرة ٥)

أ١. عند مراجعة القوائم مالية، تتمثل الأهداف العامة للمراجع في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، ومن ثم تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ وتقديم تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ بالنتائج، وفقاً لما هو مطلوب بموجب معايير المراجعة.[٦] ويصل المراجع إلى التأكيد المعقول عن طريق الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول.[٧] وخطر المراجعة هو خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري. ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.[٨] ويتم أخذ الأهمية النسبية وخطر المراجعة في الحسبان طوال المراجعة، وخاصةً عند:

(أ) تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها؛[٩]

(ب) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية؛[١٠]

(ج) تقويم تأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية[١١] وعند تكوين الرأي الوارد في تقرير المراجع.[١٢]

---

٥ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ٦

٦ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١١

٧ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٧

٨ معيار المراجعة ٢٠٠، الفقرة ١٣(ج)

٩ معيار المراجعة (٣١٥)

١٠ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

(ج) تقويم تأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية[١١] وعند تكوين الرأي الوارد في تقرير المراجع.[١٢]

الأهمية النسبية في سياق المراجعة (راجع: الفقرة ٦)

أ٢. ينطوي تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها[١٣] على استخدام الحكم المهني لتحديد فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، بما في ذلك الإفصاحات النوعية، التي قد يكون التحريف فيها جوهريا (بعبارة أخرى، وبشكل عام، تعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية ككل). وعند النظر فيما إذا كانت التحريفات في الإفصاحات النوعية يمكن أن تكون جوهرية، فقد يقوم المراجع بتحديد العوامل ذات الصلة مثل:

- ظروف المنشأة خلال الفترة (على سبيل المثال، قد تكون المنشأة قد قامت بتجميع كبير للأعمال خلال الفترة).
- إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك التغييرات التي تطرأ عليه (على سبيل المثال، قد يتطلب معيار تقرير مالي جديد إفصاحات نوعية جديدة تعد مهمة للمنشأة).
- الإفصاحات النوعية التي تعد مهمة لمستخدمي القوائم المالية بسبب طبيعة المنشأة (على سبيل المثال، قد تكون الإفصاحات عن مخاطر السيولة مهمة لمستخدمي القوائم المالية لمؤسسة مالية).

تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للأداء عند التخطيط للمراجعة

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ١٠)

أ٣. في حالة منشآت القطاع العام، تكون جهات إصدار الأنظمة والسلطات التنظيمية هي في الغالب المستخدمون الرئيسون لقوائمها المالية. وعلاوة على ذلك، فقد يتم استخدام القوائم المالية لاتخاذ قرارات بخلاف القرارات الاقتصادية. ولذلك، يتأثر تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة قطاع عام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى، وباحتياجات جهات إصدار الأنظمة والعموم من المعلومات المالية، فيما يتعلق ببرامج القطاع العام.

استخدام أسس مرجعية عند تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (راجع: الفقرة ١٠)

أ٤. ينطوي تحديد الأهمية النسبية على ممارسة الحكم المهني. وفي الغالب يتم تطبيق نسبة مئوية على أساس مرجعي مختار، كبداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر في تحديد الأساس المرجعي المناسب ما يلي:

- عناصر القوائم المالية (على سبيل المثال، الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، المصروفات)؛
- ما إذا كانت هناك بنود يميل اهتمام مستخدمي القوائم المالية للمنشأة المعينة إلى التركيز عليها (على سبيل المثال، لغرض تقويم الأداء المالي، قد يميل المستخدمون للتركيز على الربح أو الإيراد أو صافي الأصول)؛
- طبيعة المنشاة، وأين تقع المنشأة من دورة حياتها، والصناعة والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة؛
- هيكل ملكية المنشأة والطريقة التي تمول بها (على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة ممولة فقط بالدين بدلاً من حقوق الملكية، فقد يركز المستخدمون بصورة أكبر على الأصول، والمطالبات التي عليها، بدلاً من أرباح المنشأة)؛
- التقلبات النسبية للأسس المرجعية.

---

[١١] معيار المراجعة (٤٥٠)

[١٢] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

[١٣] تتطلب الفقرة ٢٥ من معيار المراجعة (٣١٥) أن يقوم المراجع بتحديد خطر التحريف الجوهري وتقييمه على مستوى الإقرارات ومستوى القوائم المالية.

أ٥. من بين أمثلة الأسس المرجعية التي قد تكون مناسبة، بناءً على ظروف المنشأة، فئات الدخل الذي يتم التقرير عنه مثل الربح قبل خصم الزكاة والضريبة(*) أو إجمالي الإيراد أو مجمل الربح وإجمالي المصروفات أو إجمالي حقوق الملكية أو صافي قيمة الأصول. ويُستخدم في الغالب الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة للمنشآت الهادفة للربح. وعندما يكون الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة متقلباً، فإن أسساً مرجعيةً أخرى قد تكون مناسبة بصورة أكبر، مثل مجمل الربح أو إجمالي الإيرادات.

أ٦. فيما يتعلق بالأساس المرجعي المختار، فإن البيانات المالية الملائمة تتضمن في العادة النتائج المالية والمراكز المالية للفترات السابقة، والنتائج المالية والمركز المالي من بداية الفترة حتى تاريخه، والموازنات أو التنبؤات للفترة الحالية، معدلة حسب التغيرات المهمة في ظروف المنشأة (على سبيل المثال، الاستحواذ على منشأة أعمال مهمة) والتغيرات ذات الصلة في أحوال الصناعة أو البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة. فعلى سبيل المثال، وكنقطة بداية، فعندما تحدد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل لمنشأة معينة على أساس نسبة من الربح الناتج من العمليات المستمرة قبل حسم الزكاة والضريبة، فإن الظروف التي ينتج عنها انخفاض استثنائي أو زيادة استثنائية في هذا الربح قد تدفع المراجع إلى استنتاج أن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل تحدد بشكل أكثر مناسبة باستخدام رقم يمثل الربح المعتاد من العمليات المستمرة قبل الزكاة والضريبة بالاستناد إلى النتائج الماضية.

أ٧. ترتبط الأهمية النسبية بالقوائم المالية التي يُعِد المراجع تقريره عنها. وعندما تُعَد القوائم المالية لفترة تقرير مالي تزيد أو تقل عن اثني عشر شهراً، مثلما قد يكون عليه الحال في منشأة جديدة أو عندما يحدث تغيير في فترة التقرير المالي، فإن الأهمية النسبية ترتبط بالقوائم المالية المعدة لتلك الفترة.

أ٨. ينطوي تحديد نسبة مئوية لتطبيقها على أساس مرجعي مختار على ممارسة الحكم المهني. وهناك علاقة بين النسبة المئوية والأساس المرجعي المختار، ومثال ذلك أن النسبة المئوية المطبقة على الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة، ستكون عادةً أعلى من النسبة المئوية المطبقة على إجمالي الإيراد. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يعتبر المراجع أن نسبة خمسة في المائة من الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة مناسبة لمنشأة تهدف للربح في صناعة تحويلية، فيما قد يعتبر المراجع أن نسبة واحد في المائة من إجمالي الإيراد أو إجمالي المصروفات مناسبة لمنشأة لا تهدف للربح. ومع ذلك، قد يكون من المناسب استخدام نسب أعلى أو أقل بحسب الظروف.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ٩. عندما يكون ربح المنشأة من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة ضئيلاً باستمرار، كما قد يكون عليه الحال في الأعمال التي يديرها مالكها حيث يأخذ المالك الكثير من الربح قبل خصم الزكاة والضريبة في صورة أجر، فإن أساساً مرجعياً آخر مثل الربح قبل خصم الأجر والزكاة والضريبة قد يكون أكثر ملاءمة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٠. عند مراجعة منشأة قطاع عام، قد يكون إجمالي التكلفة أو صافي التكلفة (المصروفات ناقص الإيرادات أو المدفوعات ناقص المقبوضات) أساساً مرجعياً مناسباً لأنشطة البرامج. ومتى كانت هناك أصول عامة في عهدة منشأة القطاع العام، فيمكن أن تكون الأصول أساساً مرجعياً مناسباً.

مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (راجع: الفقرة ١٠)

أ١١. من بين العوامل التي قد تشير إلى وجود فئة معينة واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بشكل معقول، أن تؤثر التحريفات فيها بمبالغ دون الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية، ما يلي:

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

- ما إذا كان للأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي المنطبق تأثير على توقعات المستخدمين فيما يتعلق بقياس بنود معينة أو الإفصاح عنها (على سبيل المثال، المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وأجر الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتحليل الحساسية للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة التي ترتفع فيها درجة عدم تأكد التقدير).
- الإفصاحات الرئيسية المتعلقة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة (على سبيل المثال، تكاليف البحث والتطوير لشركة أدوية).
- ما إذا كان الاهتمام منصباً على جانب معين من أعمال المنشأة المفصح عنها بشكل منفصل في القوائم المالية (على سبيل المثال، الإفصاحات عن قطاعات أو تجميع كبير للأعمال).

أ١٢. عند النظر فيما إذا كانت تلك الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات موجودة وفقاً للظروف الخاصة المحيطة بالمنشأة، فقد يجد المراجع أنه من المفيد التوصل إلى فهم لوجهات نظر وتوقعات المكلفين بالحوكمة والإدارة.

الأهمية النسبية للأداء (راجع: الفقرة ١١)

أ١٣. إن التخطيط للمراجعة فقط لغرض اكتشاف التحريفات التي تكون جوهرية بحالتها الفردية يتجاهل حقيقة أن اجتماع التحريفات غير الجوهرية بحالتها الفردية قد يجعل القوائم المالية محرفة بشكل جوهري، ولا يترك هامشاً لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة. ويتم وضع الأهمية النسبية للأداء (التي تكون، كما تم تعريفها، مبلغاً واحداً أو أكثر) للتقليل إلى أدنى مستوى مناسب من احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة في القوائم المالية الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وبالمثل، فإن الأهمية النسبية للأداء فيما يتعلق بمستوى أهمية نسبية محدد لفئة معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة يتم وضعها للتقليل إلى أدنى مستوى مناسب من احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة في تلك الفئة المعينة من المعاملات أو في رصيد الحساب أو الإفصاح المعين مستوى الأهمية النسبية لتلك الفئة المعينة أو ذلك الرصيد أو الإفصاح المعين. وتحديد الأهمية النسبية للأداء ليس عملية حسابية آلية بسيطة وينطوي أيضاً على ممارسة الحكم المهني. ويتأثر ذلك بفهم المراجع للمنشأة، الذي يتم تحديثه أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر؛ وبطبيعة ومدى التحريفات المحددة في عمليات المراجعة السابقة، ومن ثم بتوقعات المراجع فيما يتعلق بالتحريفات في الفترات الحالية.

إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٤. قد تكون هناك حاجة لإعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) نتيجة حدوث تغير في الظروف أثناء المراجعة (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بالتخلص من جزء رئيسي من أعمال المنشأة) أو ظهور معلومات جديدة أو حدوث تغير في فهم المراجع للمنشأة وعملياتها نتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. فعلى سبيل المثال، إذا تبين أثناء المراجعة أن النتائج المالية الفعلية من المرجح أن تكون مختلفة إلى حد كبير عن النتائج المالية المتوقعة في نهاية الفترة والتي استخدمت في البداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، فإن المراجع يقوم بإعادة النظر في تلك الأهمية النسبية.

المعيار الدولي للمراجعة (٣٣٠): استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٣٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان تعريف مصطلح "الفترة الأولية" لأغراض هذا المعيار، بحيث لا تلتبس مع تعريف نفس المصطلح لأغراض معايير المحاسبة.

وقد تم تعريف الفترة الأولية، كما وردت في معيار (٣٣٠) كما يلي:

"لأغراض هذا المعيار يُقصد بالفترة الأولية Interim Period الفترة التي يقوم فيها المراجع ببعض أعمال المراجعة قبل نهاية السنة المالية.

المعيار الدولي للمراجعة (٣٣٠)

استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣٣٠) "*استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة*" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*" .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري التي حددها المراجع وقيّمها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)[١] عند مراجعة القوائم المالية.

تاريخ السريان

٢. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٣. هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، من خلال تصميم استجابات مناسبة لتلك المخاطر وتنفيذها.

التعريفات

٤. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) الإجراء الأساس: إجراء مراجعة مُصمم لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. وتشمل الإجراءات الأساس ما يلي:

(١) اختبارات التفاصيل (الخاصة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات)؛

(٢) الإجراءات التحليلية الأساس.

(ب) اختبار أدوات الرقابة: إجراء مراجعة مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات.

المتطلبات

الاستجابات العامة

٥. يجب على المراجع أن يُصمم وينفذ استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ١–أ٣)

إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات

٦. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند في طبيعتها وتوقيتها ومداها إلى مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات وتستجيب لها. (راجع: الفقرات أ٤–أ٨)

٧. عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على المراجع القيام بما يلي:

(أ) أن ينظر في الأسباب التي أدت إلى التقييم الذي تم التوصل إليه لخطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لكل فئة معاملات وكل رصيد حساب وكل إفصاح، بما في ذلك:

(١) احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الخصائص المعينة لفئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح ذي الصلة (بعبارة أخرى، الخطر الملازم)؛

[١] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

(٢) ما إذا كان تقييم المخاطر يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة (أي خطر الرقابة)، مما يتطلب من المراجع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (بعبارة أخرى، ما إذا كان المراجع ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ (راجع: الفقرات أ٩–أ١٨)

(ب) أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر. (راجع: الفقرة أ١٩)

اختبارات أدوات الرقابة

٨. يجب على المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات أدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، وذلك في الحالات الآتية:

(أ) إذا تضمن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (بعبارة أخرى، إذا نوى المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ أو

(ب) إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات أ٢٠–أ٢٤)

٩. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة رقابة معينة. (راجع: الفقرة أ٢٥)

طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة

١٠. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع القيام بما يلي:

(أ) تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى إلى جانب الاستفسار للحصول على أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك:

(١) كيفية تطبيق أدوات الرقابة في الأوقات الملائمة أثناء الفترة محل المراجعة؛

(٢) الاتساق الذي تم تطبيقها بها.

(٣) القائم بتطبيق هذه الأدوات والوسائل التي تم تطبيقها بها. (راجع: الفقرات أ٢٦–أ٢٩)

(ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة. (راجع: الفقرتين أ٣٠، أ٣١)

توقيت اختبارات أدوات الرقابة

١١. يجب على المراجع أن يختبر أدوات الرقابة التي ينوي الاعتماد عليها في وقت معين أو على مدار الفترة، مع مراعاة الفقرتين ١٢ و١٥ أدناه، وذلك من أجل توفير أساس مناسب للاعتماد المنشود من قبل المراجع. (راجع: الفقرة أ٣٢)

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة أولية

١٢. إذا حصل المراجع على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة خلال فترة أولية، فيجب عليه أن يقوم بما يلي:

(أ) أن يحصل على أدلة مراجعة بشأن التغييرات المهمة التي طرأت على تلك الأدوات بعد الفترة الأولية؛

(ب) أن يحدد أدلة المراجعة الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية. (راجع: الفقرتين أ٣٣، أ٣٤)

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة

١٣. يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان الاعتبارات أدناه عند تقرير ما إذا كان من المناسب استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وإذا كان ذلك مناسباً، فعند تحديده لطول الفترة الزمنية التي يمكن أن تنقضي قبل إعادة اختبار أداة رقابة معينة:

(أ) فاعلية عناصر الرقابة الداخلية الأخرى، بما في ذلك بيئة الرقابة، ومتابعة المنشأة لأدوات الرقابة، وآلية المنشأة لتقييم المخاطر؛

(ب) المخاطر الناشئة عن خصائص الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت يدوية أو آلية؛

(ج) فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات؛

(د) فاعلية الرقابة وتطبيق المنشأة لها، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحرافات الملاحظة في تطبيق الرقابة في المراجعات السابقة، وما إذا كان هناك تغييرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الرقابة؛

(ه) ما إذا كان عدم التغيير في أداة رقابة معينة يُشكل خطراً بسبب الظروف المتغيرة؛

(و) مخاطر التحريف الجوهري ومدى الاعتماد على الرقابة. (راجع: الفقرة أ٣٥)

١٤. إذا كان المراجع يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها من عملية مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات رقابة معينة، فيجب عليه أن يثبت استمرار ملاءمة تلك الأدلة عن طريق الحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت قد حدثت تغييرات مهمة في أدوات الرقابة تلك بعد المراجعة السابقة. ويجب على المراجع الحصول على أدلة المراجعة تلك بإجراء استفسارات إلى جانب الملاحظة أو التقصي، لتأكيد فهمه لتلك الأدوات الرقابية المحددة، مع وجوب قيامه بما يلي:

(أ) اختبار أدوات الرقابة في المراجعة الحالية، إذا حدثت تغييرات تؤثر على استمرار ملاءمة أدلة المراجعة المستمرة من المراجعة السابقة. (راجع: الفقرة أ٣٦)

(ب) إذا لم تحدث مثل تلك التغييرات، فيجب على المراجع اختبار أدوات الرقابة مرة واحدة على الأقل كل ثلاث عمليات مراجعة، كما يجب عليه اختبار بعض أدوات الرقابة في كل عملية مراجعة لتفادي احتمال اختبار جميع أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها في فترة مراجعة واحدة دون اختبار أدوات الرقابة في فترتي المراجعة التاليتين. (راجع: الفقرات أ٣٧–أ٣٩)

أدوات الرقابة على المخاطر المهمة

١٥. إذا كان المراجع يخطط للاعتماد على أدوات رقابة على خطر معين حدده بأنه خطر مهم، فيجب عليه اختبار تلك الأدوات في الفترة الحالية.

تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

١٦. عند تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، يجب على المراجع أن يُقوِّم ما إذا كانت التحريفات التي تم اكتشافها من خلال الإجراءات الأساس تشير إلى أن أدوات الرقابة لا تعمل بفاعلية. ومع ذلك، فإن عدم اكتشاف تحريفات من خلال الإجراءات الأساس لا يوفر أدلة مراجعة على فاعلية أدوات الرقابة المتعلقة بالإقرار الخاضع للاختبار. (راجع: الفقرة أ٤٠)

١٧. في حالة اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها، فيجب على المراجع إجراء استفسارات محددة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المترتبة عليها، ويجب أن يحدد ما إذا كانت: (راجع: الفقرة أ٤١)

(أ) اختبارات أدوات الرقابة التي تم تنفيذها تُشكل أساساً مناسباً للاعتماد على أدوات الرقابة؛ أو

(ب) الاختبارات الإضافية لأدوات الرقابة ضرورية؛ أو

(ج) المخاطر المحتملة للتحريف يلزم مواجهتها باستخدام الإجراءات الأساس.

الإجراءات الأساس

١٨. بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة، يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءاتٍ أساس لكل فئة جوهرية من فئات المعاملات ولكل رصيد حساب جوهري وكل إفصاح جوهري. (راجع: الفقرات أ٤٢–أ٤٧)

١٩. يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقات الخارجية سيتم تنفيذها على أنها من إجراءات المراجعة الأساس. (راجع: الفقرات أ٤٨–أ٥١)

الإجراءات الأساس المتعلقة بآلية إقفال القوائم المالية

٢٠. يجب أن تتضمن الإجراءات الأساس التي ينفذها المراجع إجراءات المراجعة الآتية فيما يتعلق بآلية إقفال القوائم المالية:

(أ) اتفاق أو مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك مطابقة أو اتفاق المعلومات الواردة في الإفصاحات، سواءً تم الحصول على تلك المعلومات من داخل دفتري الأستاذ العام والمساعد أو من خارجهما؛

(ب) اختبار قيود اليومية الجوهرية والتعديلات الأخرى التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ٥٢)

الإجراءات الأساس للاستجابة للمخاطر المهمة

٢١. إذا حدد المراجع أن خطراً من مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى الإقرارات يُعد خطراً مهماً، فيجب عليه تنفيذ إجراءات أساس تستجيب لذلك الخطر بشكل خاص. وعندما تقتصر مواجهة الخطر المهم على تنفيذ الإجراءات الأساس، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل. (راجع: الفقرة أ٥٣)

توقيت الإجراءات الأساس

٢٢. في حالة تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي، فيجب على المراجع تغطية الفترة المتبقية عن طريق تنفيذ ما يلي:

(أ) إجراءات أساس، إلى جانب اختبارات أدوات الرقابة للفترة الفاصلة؛ أو

(ب) إجراءات أساس إضافية فقط، إذا رأى المراجع أنها كافية،

توفر أساساً معقولاً لسحب استنتاجات المراجعة من التاريخ الأولي إلى نهاية الفترة. (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٧)

٢٣. في حالة اكتشاف تحريفات في تاريخ أولي، لم يكن يتوقعها المراجع عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري، فيجب عليه أن يُقوِّم ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل تقييم الخطر ذي العلاقة والإجراءات الأساس المخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها التي تغطي الفترة المتبقية. (راجع: الفقرة أ٥٨)

كفاية عرض القوائم المالية

٢٤. يجب أن ينفذ المراجع إجراءات مراجعة لتقويم ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وعند إجراء هذا التقويم، يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بطريقة تعكس مناسبة ما يلي:

- تصنيف ووصف المعلومات المالية والمعاملات والأحداث والحالات الممثلة لها؛
- عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها. (راجع: الفقرة أ٥٩)

تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها

٢٥. استناداً إلى إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وقبل الانتهاء من المراجعة، يجب على المراجع أن يُقوّم ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة. (راجع: الفقرتين أ٦٠، أ٦١)

٢٦. يجب على المراجع أن يقرر ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعند تكوين الرأي، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، بغض النظر عمّا إذا كان من الواضح أنها تؤيد الإقرارات الواردة في القوائم المالية أو تتناقض معها. (راجع: الفقرة أ٦٢)

٢٧. إذا لم يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بإقرار جوهري في القوائم المالية، فيجب عليه أن يحاول الحصول على أدلة مراجعة إضافية. وإذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء أي رأي في القوائم المالية.

التوثيق

٢٨. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[٢]

(أ) الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المنفذة؛

(ب) علاقة تلك الإجراءات بالمخاطر المقيمة على مستوى الإقرارات؛

(ج) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك الاستنتاجات إذا كانت تلك النتائج غير واضحة. (راجع: الفقرة أ٦٣)

٢٩. إذا كان المراجع يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها في عمليات مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فيجب عليه أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن الاعتماد على مثل تلك الأدوات التي تم اختبارها في عمليات مراجعة سابقة.

٣٠. يجب أن يوضح توثيق المراجع أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك اتفاق أو مطابقة الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من داخل دفتري الأستاذ العام والمساعد أو من خارجهما.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الاستجابات العامة (راجع: الفقرة ٥)

أ١. قد تتضمن الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى القوائم المالية ما يلي:

- التأكيد على فريق المراجعة بضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو ذوي مهارات معينة أو الاستعانة بخبراء.
- توفير المزيد من الإشراف.
- إدخال عناصر مفاجأة إضافية عند اختيار إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها.
- إجراء تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة، على سبيل المثال: تنفيذ إجراءات أساس في نهاية الفترة بدلاً من تنفيذها في تاريخ أولي؛ أو تعديل طبيعة إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً.

أ٢. يتأثر تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية، ومن ثمّ الاستجابات العامة للمراجع، بفهم المراجع لبيئة الرقابة. وقد تمنح بيئة الرقابة الفعالة المراجع ثقة أكبر في الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي يتم استخراجها من داخل المنشأة، مما يسمح للمراجع، على سبيل المثال، بالقيام ببعض إجراءات المراجعة في تاريخ أولي بدلاً من نهاية الفترة. وفي المقابل، يكون لأوجه القصور في بيئة الرقابة تأثير عكسي؛ فعلى سبيل المثال، قد يستجيب المراجع لبيئة الرقابة غير الفعّالة من خلال:

[٢] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ٦

- القيام بإجراءات مراجعة في نهاية الفترة أكثر من تلك التي يتم القيام بها في تاريخ أولي.
- الحصول على أدلة مراجعة أكثر شمولاً من الإجراءات الأساس.
- زيادة عدد المواقع التي يشملها نطاق المراجعة.

أ٣. وبناءً عليه، فإن لهذه الاعتبارات تأثير مهم على المنهج العام للمراجع، على سبيل المثال، بالتركيز على الإجراءات الأساس (منهج الإجراءات الأساس)، أو باتباع منهج يعتمد على استخدام اختبارات أدوات الرقابة إضافة إلى الإجراءات الأساس (المنهج المشترك).

إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات

طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية (راجع: الفقرة ٦)

أ٤. يوفر تقييم المراجع للمخاطر المحددة على مستوى الإقرارات أساساً للنظر في منهج المراجعة المناسب لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. فعلى سبيل المثال، قد يحدد المراجع:

(أ) أن تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة فقط قد يحقق للمراجع استجابة فعّالة لخطر التحريف الجوهري المقيّم لإقرار معين؛ أو

(ب) أن تنفيذ الإجراءات الأساس فقط مناسب لإقرارات معينة، وبالتالي يستبعد المراجع تأثير أدوات الرقابة من تقييم الخطر ذي الصلة. وقد يعود السبب في ذلك إلى أن إجراءات المراجع لتقييم المخاطر لم تحدد أي أدوات رقابة فعّالة ذات صلة بهذا الإقرار، أو لأن اختبار أدوات الرقابة سيكون غير كفء ومن ثم لا ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس؛ أو

(ج) أن المنهج المشترك باستخدام كل من اختبارات أدوات الرقابة والإجراءات الأساس هو منهج فاعل.

ومع ذلك، ووفقاً لمتطلبات الفقرة ١٨، وبغض النظر عن المنهج المختار، يقوم المراجع بتصميم وتنفيذ إجراءات أساس لكل فئة جوهرية من فئات المعاملات ولكل رصيد حساب جوهري وكل إفصاح جوهري.

أ٥. تشير طبيعة إجراء المراجعة إلى الغرض منه (بعبارة أخرى، ما إذا كان اختبار لأدوات الرقابة أو إجراء أساس) ونوعه (بعبارة أخرى، ما إذا كان تقصياً أو ملاحظة أو استفساراً أو مصادقة أو إعادة احتساب أو إعادة تنفيذ أو إجراء تحليلي). وتُعد طبيعة إجراءات المراجعة ذات أهمية قصوى في الاستجابة للمخاطر المقيّمة.

أ٦. يشير توقيت إجراء المراجعة إلى وقت تنفيذ الإجراء، أو إلى الفترة أو التاريخ الذي ينطبق عليه دليل المراجعة.

أ٧. يشير مدى إجراء المراجعة إلى القدر الذي سيتم تنفيذه به، على سبيل المثال، حجم العينة، أو عدد الملاحظات لنشاط من أنشطة الرقابة.

أ٨. يوفر تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، التي تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى الإقرارات، رابطاً واضحاً بين إجراءات المراجعة الإضافية للمراجع وتقييمه للمخاطر.

الاستجابة للمخاطر المقيّمة على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٧(أ))

الطبيعة

أ٩. قد تؤثر المخاطر المقيّمة من قبل المراجع على كل من أنواع إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها وعلى الجمع فيما بينها. فعلى سبيل المثال، عندما يكون الخطر المقيّم مرتفعاً، يمكن أن يطلب المراجع مصادقة من الطرف المقابل على اكتمال بنود عقد معين، بالإضافة إلى التقصي عن المستند. وعلاوةً على ذلك، قد تكون إجراءات مراجعة معينة أكثر مناسبة لبعض الإقرارات من غيرها. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالإيراد، قد تكون اختبارات أدوات الرقابة أكثر استجابة لخطر التحريف المقيّم في إقرار الاكتمال، فيما قد تكون الإجراءات الأساس أكثر استجابة لخطر التحريف المقيّم في إقرار الحدوث.

أ١٠. تكون أسباب التقييم المحدد لخطر من المخاطر ذات صلة في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، إذا كان الخطر المقيّم منخفضاً بسبب خصائص معينة لفئة من المعاملات، دونما اعتبار لأدوات الرقابة المرتبطة بها، فإن المراجع قد يقرر أن الإجراءات

التحليلية الأساس بمفردها توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ومن جهة أخرى، إذا كان الخطر المقيّم منخفضاً بسبب أدوات الرقابة الداخلية، وينوي المراجع تنفيذ الإجراءات الأساس على أساس هذا التقييم المنخفض، فيجب عليه تنفيذ الاختبارات لأدوات الرقابة تلك، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٨(أ). وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، لفئة من المعاملات ذات خصائص متماثلة على نحو معقول وغير معقدة، وتُعالَج وتُراقب بشكل روتيني بواسطة نظام معلومات المنشأة.

التوقيت

أ١١. قد يقوم المراجع بتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس في تاريخ أولي أو في نهاية الفترة. وكلما كان خطر التحريف الجوهري مرتفعاً، زادت احتمالية أن يقرر المراجع أن تنفيذ الإجراءات الأساس سيكون أكثر فاعلية في تاريخ أقرب إلى نهاية الفترة، أو في نهايتها، بدلاً من تاريخ أبكر، أو يقرر تنفيذ إجراءات مراجعة غير معلن عنها أو في وقت مفاجئ (على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات مراجعة في مواقع مختارة دون سابق إعلان). ويُعد هذا الأمر ملائماً بصفة خاصة عند النظر في الاستجابة لمخاطر الغش. فعلى سبيل المثال، قد يخلص المراجع إلى أنه، عندما يتم تحديد مخاطر تحريف أو تلاعب متعمد، فإن إجراءات المراجعة المنفذة لتعميم استنتاجات المراجعة من تاريخ أولي إلى نهاية الفترة لن تكون فعّالة.

أ١٢. ومن جهة أخرى، قد يساعد تنفيذ إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة المراجع في تحديد الأمور المهمة في مرحلة مبكرة من المراجعة، وبالتالي حلها بمساعدة الإدارة أو وضع منهج مراجعة فعّال للتعامل مع هذه الأمور.

أ١٣. إضافة إلى ما سبق، ثمّة إجراءات مراجعة معينة لا يمكن تنفيذها إلا عند نهاية الفترة أو بعدها، ومثال ذلك:

- اتفاق أو مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك اتفاق أو مطابقة الإفصاحات، سواءً تم الحصول على تلك المعلومات من داخل دفتري الأستاذ العام والمساعد أو من خارجهما؛
- التحقق من التعديلات التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية؛
- إجراءات الاستجابة لخطرٍ يتمثل في إمكانية دخول المنشأة في عقود بيع غير مناسبة أو وجود معاملات ربما لم يتم إنجازها، في نهاية الفترة.

أ١٤. من بين العوامل الأخرى ذات الصلة التي تؤثر على نظر المراجع في الوقت الذي ينفذ فيه إجراءات المراجعة، ما يلي:

- بيئة الرقابة.
- وقت توفر المعلومات الملائمة (فعلى سبيل المثال، قد يتم تغيير محتوى الملفات الإلكترونية في وقت لاحق، أو قد لا تحدث الإجراءات التي سيتم ملاحظتها إلا في أوقات معينة).
- طبيعة الخطر (فعلى سبيل المثال، إذا تعلق الخطر بتضخيم الإيرادات لتلبية التوقعات بشأن الأرباح، عن طريق إبرام اتفاقيات بيع وهمية في وقت متأخر، فقد يرغب المراجع في التحقق من العقود المتاحة في تاريخ نهاية الفترة).
- الفترة أو التاريخ اللذان تتعلق بهما أدلة المراجعة.
- توقيت إعداد القوائم المالية، وخاصة لتلك الإفصاحات التي تقدم المزيد من التوضيح عن المبالغ المسجلة في قائمة المركز المالي، أو قائمة الدخل الشامل، أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أو قائمة التدفقات النقدية.

المدى

أ١٥. يتم تحديد مدى إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة تنفيذها، بعد النظر في الأهمية النسبية والخطر المقيّم ودرجة التأكيد التي يخطط المراجع للتوصل إليها. وعند تحقيق غرض واحد من خلال مجموعة من الإجراءات، يُنظر في مدى كل إجراء على حدة. وبصفة عامة، فإن مدى إجراءات المراجعة يزيد بزيادة خطر التحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة حجم العينة أو تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس بمستوى أكثر تفصيلياً، للاستجابة للخطر المقيّم للتحريف الجوهري الذي بسبب الغش. ومع ذلك، لا يكون زيادة مدى إجراء مراجعة معين فعّالاً إلا إذا كان إجراء المراجعة في حد ذاته ذا صلة بالخطر المحدد.

أ١٦. قد يمكِّن استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب من القيام باختبارات أكثر شمولاً للمعاملات والملفات المحاسبية الإلكترونية، وهو ما قد يكون مفيداً عندما يقرر المراجع تعديل مدى الاختبارات، على سبيل المثال، للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري الذي بسبب الغش. ويمكن أن يتم استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسة، أو لفرز معاملات ذات خصائص محددة، أو لاختبار مجتمع عينة كامل بدلاً من اختبار عينة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٧. بالنسبة لمراجعة منشآت القطاع العام، قد يؤثر التكليف الرسمي بالمراجعة وأي متطلبات خاصة أخرى للمراجعة على نظر المراجع في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ١٨. في حالة المنشآت الصغيرة جداً، قد لا توجد أنشطة رقابة كثيرة يمكن أن يتعرف عليها المراجع، أو قد يكون توثيق المنشأة لمدى وجود هذه الأنشطة أو تشغيلها محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الأكثر كفاءة للمراجع أن ينفذ إجراءات مراجعة إضافية هي بالدرجة الأولى إجراءات أساس. ومع ذلك، وفي بعض الحالات النادرة، قد يكون من المستحيل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب غياب أنشطة الرقابة أو مكونات الرقابة الأخرى.

التقييمات المرتفعة للخطر (راجع: الفقرة ٧(ب))

أ١٩. عند الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم الخطر، فقد يقوم المراجع بزيادة كمية الأدلة، أو الحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، على سبيل المثال، عن طريق التركيز بشكل أكبر على الحصول على أدلة من طرف ثالث أو بالحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة.

اختبارات أدوات الرقابة

تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ٨)

أ٢٠. يتم تنفيذ اختبار أدوات الرقابة فقط على الأدوات التي يقرر المراجع أنها مصممة بشكل مناسب لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، تحريف جوهري في إقرار معين. وفي حالة استخدام أدوات رقابة مختلفة إلى حد كبير في أوقات مختلفة أثناء الفترة الخاضعة للمراجعة، فيجب النظر في كل منها بشكل منفصل.

أ٢١. يختلف اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عن التوصل إلى فهم لتلك الأدوات وتقويم تصميمها وتطبيقها. ومع ذلك يتم استخدام نفس أنواع إجراءات المراجعة. ولذلك، قد يقرر المراجع أنه من الكفاءة اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في نفس الوقت الذي يتم فيه تقويم تصميمها وتحديد أنه قد تم تطبيقها.

أ٢٢. وعلاوة على ذلك، وبالرغم من أن بعض إجراءات تقييم المخاطر قد لا تكون مصممة بشكل خاص لاختبار أدوات الرقابة، فإنها قد توفر أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات، وبالتالي، قد تكون بمثابة اختبارات لأدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتضمن إجراءات المراجع لتقييم المخاطر ما يلي:

- الاستفسار بشأن استخدام الإدارة للموازنات.
- ملاحظة مقارنة الإدارة للمصروفات الشهرية المحددة في الموازنة والمبالغ الفعلية.
- التقصي عن التقارير المتعلقة بالتحري عن الاختلافات بين المبالغ المحددة في الموازنة والمبالغ الفعلية.

وتوفر إجراءات المراجعة تلك المعرفة اللازمة بشأن تصميم سياسات إعداد الموازنات في المنشأة، وما إذا كان قد تم تطبيقها، ولكنها قد توفر أيضاً أدلة مراجعة حول فاعلية عمل سياسات إعداد الموازنات في منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية في تصنيف المصروفات.

أ٢٣. إضافة لما سبق، قد يصمم المراجع اختبار لأدوات الرقابة ليتم تنفيذه بالتزامن مع اختبار لتفاصيل لنفس المعاملة. وبالرغم من أن الغرض من اختبار أدوات الرقابة يختلف عن الغرض من اختبار التفاصيل، إلا أنه قد يتم إنجاز كليهما في آنٍ واحد عن طريق تنفيذ

اختبار لأدوات الرقابة واختبار للتفاصيل في نفس المعاملة، وهو ما يعرف أيضاً بالاختبار مزدوج الغرض. فعلى سبيل المثال، يمكن للمراجع أن يُصمم اختباراً للتحقق من فاتورة معينة ويُقوِّم نتائج الاختبار، لتحديد ما إذا كان قد تم اعتمادها ولتوفير أدلة المراجعة الأساس لمعاملة معينة. ويتم تصميم وتقويم الاختبار مزدوج الغرض عن طريق النظر في غرض كل اختبار على حدة.

أ٢٤. قد يجد المراجع في بعض الحالات أنه من غير الممكن تصميم إجراءات أساس فعّالة توفر في حد ذاتها ما يكفى من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.[٣] وقد يحدث هذا عندما تؤدي المنشأة أعمالها باستخدام تقنية المعلومات مع عدم توثيق المعاملات أو عدم الحفاظ على هذا التوثيق، عدا ما يتم من خلال نظام تقنية المعلومات. وفي هذه الحالات، تتطلب الفقرة ٨(ب) أن ينفّذ المراجع اختبارات لأدوات الرقابة ذات الصلة.

أدلة المراجعة والاعتماد المنشود (راجع: الفقرة ٩)

أ٢٥. يمكن الحصول على مستوى أعلى من التأكيد بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عندما يتألف المنهج الذي تم تبنيه بشكل أساسي من اختبارات أدوات الرقابة، وبخاصة عندما يكون من غير الممكن أو من غير العملي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساس فقط.

طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة

إجراءات المراجعة الأخرى إلى جانب الاستفسار (راجع: الفقرة ١٠(أ))

أ٢٦. لا يُعد الاستفسار وحده كافياً لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وبناءً عليه، تُنفَّذ إجراءات مراجعة أخرى إلى جانب الاستفسار. وفي هذا الشأن، قد يوفر الاستفسار المقترن بالتقصي أو إعادة التنفيذ تأكيداً أعلى من الاستفسار والملاحظة، إذ تكون الملاحظة ملائمة فقط في وقت إجرائها.

أ٢٧. تؤثر طبيعة أداة الرقابة في نوع الإجراء المطلوب للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية. فعلى سبيل المثال، إذا تم إثبات فاعلية العمل من خلال التوثيق، فقد يقرر المراجع التقصي عنها للحصول على أدلة مراجعة بشأن فاعلية العمل. ومع ذلك، وفيما يخص أدوات الرقابة الأخرى، قد لا يكون التوثيق متاحاً أو ملائماً. فعلى سبيل المثال، قد لا يوجد توثيق لعمل بعض العوامل في بيئة الرقابة، مثل تحديد الصلاحيات والمسؤوليات، أو لبعض أنواع أنشطة الرقابة، مثل أنشطة الرقابة التي يؤديها الحاسب. وفي مثل تلك الظروف، قد يتم الحصول على أدلة المراجعة بشأن فاعلية العمل من خلال الاستفسار المقترن بإجراءات مراجعة أخرى مثل الملاحظة أو استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.

مدى اختبارات أدوات الرقابة

أ٢٨. عندما تكون هناك حاجة للحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً فيما يتعلق بفاعلية أداة رقابة معينة، فقد يكون من المناسب زيادة مدى اختبار الرقابة. وإضافة إلى درجة الاعتماد على أدوات الرقابة، فمن بين الأمور الأخرى التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد مدى اختبار أدوات الرقابة ما يلي:

- تكرار تطبيق المنشأة لأداة الرقابة خلال الفترة.
- طول الفترة الزمنية أثناء فترة المراجعة التي يعتمد فيها المراجع على الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة.
- معدل الانحراف المتوقع عن أداة الرقابة.
- ملاءمة وإمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة على مستوى الإقرارات.
- مدى الحصول على أدلة مراجعة من اختبارات أدوات الرقابة الأخرى المتعلقة بالإقرار.

[٣] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٣٠

ويحتوي معيار المراجعة (٥٣٠)[٤] على المزيد من الإرشادات حول مدى الاختبارات.

أ٢٩. نظراً للاتساق الملازم للمعالجة بتقنية المعلومات، فقد لا يكون من الضروري زيادة مدى اختبار أدوات الرقابة الآلية. ويُتوقع أن تعمل أداة الرقابة الآلية بشكل متسق ما لم يتم تغيير البرنامج (بما في ذلك الجداول، أو الملفات، أو البيانات الدائمة الأخرى التي يستخدمها البرنامج). وفور قيام المراجع بتحديد أن أداة الرقابة الآلية تعمل على النحو المنشود (وهو ما يمكن تحديده في الوقت الذي طُبقت فيه أداة الرقابة في بادئ الأمر أو في تاريخ آخر)، فقد ينظر المراجع في تنفيذ اختبارات لتحديد أن أداة الرقابة لا تزال تعمل بفاعلية. وقد تتضمن مثل هذه الاختبارات تحديد ما يلي:

- أن التغييرات في البرنامج لا تتم إلا بخضوعها لأدوات الرقابة المناسبة الخاصة بتغيير البرامج؛
- أن النسخة المصرح بها من البرنامج هي المستخدمة لمعالجة المعاملات؛
- أن أدوات الرقابة العامة الأخرى ذات الصلة تمتاز بالفاعلية.

وقد تتضمن تلك الاختبارات أيضاً تحديد أنه لم تطرأ تغييرات على البرامج، كما هو الحال عندما تستخدم المنشأة حزم تطبيقات برمجية دون تعديلها أو صيانتها. فعلى سبيل المثال، قد يقوم المراجع بالتقصي عن سجل إدارة أمن تقنية المعلومات للحصول على أدلة مراجعة بشأن عدم حدوث وصول غير مصرح به أثناء الفترة.

اختبار أدوات الرقابة غير المباشرة (راجع: الفقرة ١٠ (ب))

أ٣٠. في بعض الظروف، قد يكون من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة غير المباشرة. فعلى سبيل المثال، عندما يقرر المراجع اختبار فاعلية فحص مستخدمٍ لتقارير الاستثناءات التي تتناول بالتفصيل المبيعات الزائدة عن حدود الائتمان المصرح بها، يكون الفحص الذي قام به المستخدم وما يتعلق به من متابعة هو أداة الرقابة ذات الصلة المباشرة بعمل المراجع. وتُوصَف أدوات الرقابة المطبقة على دقة المعلومات الواردة في التقارير (على سبيل المثال، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات) بأنها أدوات رقابة "غير مباشرة".

أ٣١. نظراً للاتساق الملازم للمعالجة بتقنية المعلومات، فإن أدلة المراجعة على تطبيق أداة رقابة آلية على التطبيقات، عند أخذها في الحسبان مع أدلة المراجعة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة للمنشأة، قد توفر أيضاً أدلة مراجعة أساس عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة (وبشكل خاص، أدوات الرقابة على التغييرات).

توقيت اختبارات أدوات الرقابة

فترة الاعتماد المنشودة (راجع: الفقرة ١١)

أ٣٢. قد تكون أدلة المراجعة التي تتعلق فقط بلحظة زمنية معينة كافية لتحقيق غرض المراجع، على سبيل المثال، عند اختبار أدوات الرقابة على جرد المنشأة الفعلي للمخزون في نهاية الفترة. ومن ناحية أخرى، فإنه إذا كان لدى المراجع نية للاعتماد على أداة رقابة خلال فترة معينة، فإن الاختبارات المناسبة هي تلك التي يمكنها تقديم أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة في الأوقات ذات الصلة خلال تلك الفترة. وقد تتضمن هذه الاختبارات اختبارات لمتابعة المنشأة لأدوات الرقابة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة أولية (راجع: الفقرة ١٢(ب))

أ٣٣. من بين العوامل ذات الصلة بتحديد أدلة المراجعة الإضافية التي يجب الحصول عليها بشأن أدوات الرقابة التي كانت تعمل خلال الفترة المتبقية بعد فترة أولية، ما يلي:

- أهمية مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى الإقرارات.
- أدوات الرقابة الخاصة التي تم اختبارها خلال الفترة الأولية، والتغييرات المهمة التي طرأت عليها منذ اختبارها، بما في ذلك التغييرات في نظام المعلومات والآليات والموظفين.

[٤] معيار المراجعة ٥٣٠، "العينات في المراجعة"

- درجة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات.
- طول الفترة المتبقية.
- الحد الذي ينوي المراجع أن يخفض إليه الإجراءات الأساس الإضافية استناداً إلى الاعتماد على أدوات الرقابة.
- بيئة الرقابة.

أ٣٤. يمكن الحصول على أدلة مراجعة إضافية، على سبيل المثال، عن طريق تمديد اختبارات أدوات الرقابة على مدى الفترة المتبقية أو اختبار متابعة المنشأة لأدوات الرقابة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة ١٣)

أ٣٥. في ظروف معينة، قد توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة أدلة مراجعة إذا نفذ المراجع إجراءات مراجعة للتأكد من استمرار ملاءمة هذه الأدلة. فعلى سبيل المثال، قد يحدد المراجع أثناء تنفيذ مراجعة سابقة أن إحدى أدوات الرقابة الآلية كانت تعمل على النحو المنشود. وقد يحصل المراجع على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت قد حدثت تغييرات في أداة الرقابة الآلية تؤثر على استمرار فاعليتها التشغيلية، وذلك، على سبيل المثال، من خلال الاستفسار من الإدارة والتقصي عن السجلات لبيان أدوات الرقابة التي طالها التغيير. وقد يدعم النظر في أدلة المراجعة المتعلقة بهذه التغييرات إما زيادة أو تخفيض أدلة المراجعة المتوقعة التي سيتم الحصول عليها في الفترة الحالية بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أدوات الرقابة التي تغيرت بعد عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة ١٤ (أ))

أ٣٦. قد تؤثر التغييرات على مدى ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة بحيث لا يعد هناك أساس لاستمرار الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا تؤثر تغييرات النظام التي تتيح للمنشأة الحصول على تقرير جديد من النظام على ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عملية مراجعة سابقة؛ ولكن التغيير الذي يؤدي إلى تجميع البيانات أو حسابها بشكل مختلف يؤثر على الأدلة.

أدوات الرقابة التي لم تتغير بعد عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة ١٤ (ب))

أ٣٧. إن قرار المراجع بشأن الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة بشأن أدوات الرقابة التي:

(أ) لم تتغير منذ اختبارها آخر مرة؛

(ب) ليست من أدوات الرقابة التي تخفف من المخاطر المهمة،

هو أمر خاضع للحكم المهني. كما إن طول الفترة الزمنية بين إعادة اختبار أدوات الرقابة هو أيضاً أمر يخضع للحكم المهني، ولكن يجب أن يتم ذلك مرة واحدة على الأقل كل ثلاث سنوات وفقاً لمتطلبات الفقرة ١٤ (ب).

أ٣٨. بشكلٍ عام، كلما كان خطر التحريف الجوهري مرتفعاً، أو كان الاعتماد على أدوات الرقابة كبيراً، كان من المرجح أن تكون الفترة الزمنية المنقضية أقصر، إن وجدت. وتشمل العوامل التي قد تقلل من فترة إعادة اختبار أداة الرقابة، أو التي قد ينجم عنها عدم الاعتماد كليةً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة، ما يلي:

- ضعف بيئة الرقابة.
- ضعف متابعة أدوات الرقابة.
- وجود عنصر يدوي مهم في أدوات الرقابة ذات الصلة.
- حدوث تغييرات في الموظفين تؤثر إلى حد كبير في تطبيق أداة الرقابة.
- تغير الظروف بما يدل على الحاجة إلى إدخال تغييرات في أداة الرقابة.
- ضعف أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

أ٣٩. عندما يكون هناك عدد من أدوات الرقابة ينوي المراجع أن يعتمد في تحديد فاعليتها على أدلة مراجعة تم الحصول عليها في عمليات مراجعة سابقة، فإن اختبار بعض تلك الأدوات في كل عملية مراجعة من شأنه أن يوفر معلومات تؤيد استمرار فاعلية بيئة الرقابة. ويساهم ذلك في قرار المراجع بشأن ما إذا كان من المناسب الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة.

تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ١٦، ١٧)

أ٤٠. يُعد اكتشاف المراجع لوجود تحريف جوهري من خلال إجراءات المراجعة مؤشراً قوياً على وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية.

أ٤١. يقر مفهوم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة بأن بعض الانحرافات قد تحدث في طريقة تطبيق المنشأة لأدوات الرقابة. وقد تنتج الانحرافات في أدوات الرقابة المفروضة عن عوامل مثل تغيير الموظفين الرئيسيين والتقلبات الموسمية المهمة في حجم المعاملات والخطأ البشري. وقد يشير معدل الانحراف المكتشف، وخصوصاً بالمقارنة مع المعدل المتوقع، إلى عدم إمكانية الاعتماد على الرقابة لتخفيض الخطر على مستوى الإقرارات إلى ذلك الخطر الذي قيّمه المراجع.

الإجراءات الأساس (راجع: الفقرة ١٨)

أ٤٢. تتطلب الفقرة ١٨ أن يصمم المراجع وينفذ الإجراءات الأساس لكل فئة جوهرية من فئات المعاملات ولكل رصيد حساب جوهري وكل إفصاح جوهري، بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة. ويعكس هذا المتطلب حقيقة أن: (أ) تقييم المراجع للخطر هو أمر اجتهادي وبالتالي قد لا يحدد جميع مخاطر التحريف الجوهري؛ (ب) وثمّة قيود ملازمة للرقابة الداخلية، من بينها تجاوز الإدارة لها.

طبيعة ومدى الإجراءات الأساس

أ٤٣. استناداً إلى الظروف، قد يحدد المراجع أن:

- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس فقط سيكون كافياً لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول. على سبيل المثال، عندما يكون تقييم المراجع للخطر مدعوماً بأدلة مراجعة تم الحصول عليها من اختبارات أدوات الرقابة.
- اختبارات التفاصيل فقط ستكون مناسبة.
- الجمع بين الإجراءات التحليلية الأساس واختبارات التفاصيل هو الأكثر استجابة للمخاطر المقيّمة.

أ٤٤. تُعد الإجراءات التحليلية الأساس، بصفة عامة، أكثر قابلية للتطبيق على الأحجام الكبيرة من المعاملات التي تميل إلى أن تكون قابلة للتنبؤ بها بمرور الوقت. ويحدد معيار المراجعة (٥٢٠) [٥] متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تطبيق الإجراءات التحليلية أثناء المراجعة.

أ٤٥. تُعد طبيعة الخطر والإقرار ذات صلة بتصميم اختبارات التفاصيل. فعلى سبيل المثال، قد تنطوي اختبارات التفاصيل المتعلقة بوجود إقرار أو حدوثه على اختيار بند من البنود الواردة ضمن مبلغ في القوائم المالية والحصول على أدلة المراجعة ذات الصلة. ومن جهة أخرى، قد تنطوي اختبارات التفاصيل المتعلقة بإقرار الاكتمال على اختيار بند من البنود المتوقع تضمينها في المبلغ ذي الصلة في القوائم المالية والتحقق مما إذا كان مُضمَّناً.

أ٤٦. نظراً لأن تقييم خطر التحريف الجوهري يأخذ في الحسبان الرقابة الداخلية، فقد تكون هناك حاجة لزيادة مدى الإجراءات الأساس عندما تكون نتائج اختبارات أدوات الرقابة غير مرضية. ومع ذلك، لا يكون زيادة مدى إجراء مراجعة معين مناسباً إلا إذا كان إجراء المراجعة في حد ذاته ذا صلة بالخطر المحدد.

أ٤٧. عند تصميم اختبارات التفاصيل، يتم التفكير عادة في مدى الاختبارات من حيث حجم العينة. وهناك أيضاً أمور أخرى ذات صلة، من بينها ما إذا كان استخدام وسائل اختبار اختيارية أخرى من شأنه أن يحقق المزيد من الفاعلية. انظر معيار المراجعة (٥٠٠).[٦]

---

[٥] معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

[٦] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ١٠

النظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية سيتم تنفيذها (راجع: الفقرة ١٩)

أ٤٨. تُعد إجراءات المصادقة الخارجية في كثير من الأحيان ذات صلة عند التعامل مع الإقرارات المرتبطة بأرصدة الحسابات وعناصرها، ولكن لا يلزم أن تقتصر على هذه البنود. فعلى سبيل المثال، قد يطلب المراجع مصادقة خارجية على شروط الاتفاقيات أو العقود أو المعاملات التي بين المنشأة والأطراف الأخرى. ويمكن أيضاً تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة مراجعة حول عدم وجود شروط معينة. فعلى سبيل المثال، قد يسعى الطلب تحديداً للحصول على مصادقة بعدم وجود "اتفاق جانبي" قد يكون ذا صلة بالإقرار المتعلق بالحد الفاصل لإيرادات المنشأة. ومن بين المواقف الأخرى التي قد توفر فيها إجراءات المصادقة الخارجية أدلة مراجعة ذات صلة بالاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة ما يلي:

- الأرصدة المصرفية والمعلومات الأخرى ذات الصلة بالعلاقات المصرفية.
- أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل وشروطها.
- البضاعة لدى أطراف ثالثة والمحجوزة لدى الجمارك إلى أن تدفع الرسوم المفروضة عليها أو بغرض شحنها.
- سندات الملكية العقارية التي يحتفظ بها المحامون أو الممولون في مكان آمن أو المحتفظ بها كضمان.
- الاستثمارات المحتفظ بها بشكل آمن عند أطراف ثالثة، أو التي تم شراؤها من سماسرة الأوراق المالية، ولكن لم يتم تسلمها حتى تاريخ قائمة المركز المالي.
- المبالغ المستحقة للمقرضين، بما في ذلك شروط السداد ذات الصلة والاتفاقات التقييدية.
- أرصدة الحسابات مستحقة السداد وشروطها.

أ٤٩. رغم أن المصادقات الخارجية قد توفر أدلة مراجعة ملائمة فيما يتعلق بإقرارات معينة، توجد بعض الإقرارات التي توفر لها المصادقات الخارجية أدلة مراجعة أُقل ملاءمة. فعلى سبيل المثال، توفر المصادقات الخارجية أدلة مراجعة فيما يتعلق بإمكانية استرداد أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل أقل ملاءمة مما تقدمه بشأن وجود هذه الأرصدة.

أ٥٠. قد يرى المراجع أن إجراءات المصادقة الخارجية التي تم تنفيذها لغرض واحد توفر فرصة للحصول على أدلة مراجعة بشأن أمور أخرى. فعلى سبيل المثال، تتضمن طلبات المصادقة عن أرصدة البنوك في الغالب طلبات عن معلومات ذات صلة بإقرارات القوائم المالية الأخرى. وقد تؤثر مثل هذه الاعتبارات على قرار المراجع بشأن القيام بإجراءات المصادقة الخارجية.

أ٥١. من بين العوامل التي قد تساعد المراجع في تحديد ما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية كإجراءات مراجعة أساس ما يلي:

- معرفة الطرف القائم بالمصادقة بالموضوع – قد تزيد إمكانية الاعتماد على الردود إذا قُدمت من شخص يعمل لدى الطرف القائم بالمصادقة ولديه المعرفة اللازمة بشأن المعلومات المطلوب المصادقة عليها.
- قدرة الطرف القائم بالمصادقة المقصود على الرد أو رغبته في الرد – فعلى سبيل المثال، فإن الطرف القائم بالمصادقة:
    - قد لا يوافق على تحمل مسؤولية الرد على طلب المصادقة؛ أو
    - قد يعتبر الرد مكلفاً جداً أو مستهلكاً لكثير من الوقت؛ أو
    - قد تساوره مخاوف بشأن الالتزام القانوني المحتمل الناتج عن الرد؛ أو
    - قد يقوم بالمحاسبة عن المعاملات بعملات مختلفة؛ أو
    - قد يعمل في بيئة لا يُعد فيها الرد على طلبات المصادقة جانباً أساسياً من العمليات اليومية.

وفي مثل هذه الحالات، قد لا ترد الأطراف المطلوب منها المصادقة، أو قد ترد بشكل غير رسمي، أو قد تحاول تقييد مدى الاعتماد على الرد.

- موضوعية الطرف القائم بالمصادقة المقصود – إذا كان الطرف القائم بالمصادقة ذا علاقة بالمنشأة، فقد تقل إمكانية الاعتماد على الردود.

الإجراءات الأساس المتعلقة بآلية إقفال القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٥٢. تعتمد طبيعة ومدى الإجراءات الأساس للمراجع ذات العلاقة بآلية إقفال القوائم المالية على طبيعة ومدى تعقد آلية التقرير المالي للمنشأة ومخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بها.

الإجراءات الأساس للاستجابة للمخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٥٣. تتطلب الفقرة ٢١ من هذا المعيار أن يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات أساس تستجيب بشكل خاص للمخاطر التي حدد أنها مخاطر مهمة. وقد تساعد أدلة المراجعة، التي في صورة مصادقات خارجية استلمها المراجع مباشرةً من الأطراف المناسبة القائمة بالمصادقة، المراجع في الحصول على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها إلى حد كبير ويحتاج إليها المراجع للاستجابة للمخاطر المهمة بوجود تحريف جوهري بسبب غش أو خطأ. فعلى سبيل المثال، إذا حدد المراجع أن الإدارة تتعرض لضغوط بشأن تحقيق أرباح متوقعة، فقد يرتبط ذلك بخطر قيام الإدارة بتضخيم المبيعات عن طريق الإثبات غير السليم للإيرادات المتعلقة باتفاقيات البيع التي تنص على شروط تمنع إثبات الإيرادات أو عن طريق إصدار فواتير المبيعات قبل الشحن. وفي هذه الظروف، قد يقوم المراجع، على سبيل المثال، بتصميم إجراءات مصادقة خارجية، ليس فقط لتأكيد المبالغ القائمة، وإنما أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات البيع، بما في ذلك التاريخ وأي حقوق تتعلق بالرد وشروط التسليم. وإضافة لذلك، قد يجد المراجع أنه مما يحقق الفاعلية استكمال إجراءات المصادقة الخارجية تلك بالاستفسار من الموظفين غير الماليين في المنشأة عن أي تغييرات في اتفاقيات البيع وشروط التسليم.

توقيت الإجراءات الأساس (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

أ٥٤. في معظم الحالات، توفر أدلة المراجعة المتحصل عليها من الإجراءات الأساس لمراجعة سابقة أدلة مراجعة قليلة للفترة الحالية، أو قد لا توفر لها أية أدلة على الإطلاق. ولكن ثمة استثناءات، فعلى سبيل المثال، قد يكون من الملائم في الفترة الحالية الاستعانة برأي قانوني تم الحصول عليه في عملية مراجعة سابقة يتعلق بهيكل للتوريق لم تطرأ عليه أي تغييرات. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من المناسب استخدام أدلة المراجعة المتحصل عليها من الإجراءات الأساس لمراجعة سابقة إذا لم تطرأ أي تغييرات جوهرية على هذه الأدلة والموضوع المرتبطة به، وتم تنفيذ إجراءات مراجعة أثناء الفترة الحالية لإثبات استمرارية ملاءمة هذه الأدلة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة أولية (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٥٥. قد يرى المراجع في بعض الحالات أنه من الفاعلية تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي، ومقارنة ومطابقة المعلومات الخاصة بالرصيد في نهاية الفترة مع المعلومات المقارنة في التاريخ الأولي وذلك من أجل:

(أ) تحديد المبالغ التي تبدو غير مألوفة؛

(ب) التحري عن أي من تلك المبالغ؛

(ج) تنفيذ إجراءات تحليلية أساس أو اختبارات التفاصيل من أجل اختبار الفترة الفاصلة.

أ٥٦. إن تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي دون تنفيذ المزيد من الإجراءات في تاريخ لاحق يرفع من خطر عدم تمكن المراجع من اكتشاف التحريفات التي قد توجد في نهاية الفترة. ويزداد هذا الخطر كلما طالت الفترة المتبقية. وقد تؤثر عوامل مثل المذكورة أدناه فيما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي:

- بيئة الرقابة وأدوات الرقابة الأخرى ذات الصلة.
- توفر المعلومات الضرورية لإجراءات المراجع، في تاريخ لاحق.
- الغرض من الإجراءات الأساس.
- الخطر المُقيّم للتحريف الجوهري.

- طبيعة فئة المعاملات أو رصيد الحساب والإقرارات ذات العلاقة.
- قدرة المراجع على تنفيذ إجراءات أساس مناسبة أو إجراءات أساس مقرونة باختبارات أدوات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية من أجل تقليل خطر عدم اكتشاف التحريفات التي قد تكون موجودة في نهاية الفترة.

أ٥٧. قد تؤثر عوامل مثل المذكورة أدناه فيما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات تحليلية أساس فيما يخص الفترة الممتدة بين التاريخ الأولي ونهاية الفترة:

- ما إذا كانت أرصدة نهاية الفترة لفئات معاملات أو أرصدة حسابات معينة يمكن التنبؤ بمبلغها ووزنها النسبي ومكوناتها بشكل معقول.
- ما إذا كانت إجراءات المنشأة مناسبة لتحليل وتعديل فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات في تواريخ أولية ولوضع حدود محاسبية فاصلة سليمة.
- ما إذا كان نظام المعلومات ذو الصلة بالتقرير المالي يوفر معلومات تتعلق بالأرصدة في نهاية الفترة وبالمعاملات في الفترة المتبقية وهذه المعلومات تكفي للتحري عن:
  (أ) المعاملات أو القيود المهمة غير المألوفة (بما في ذلك، التي تحدث في نهاية الفترة أو بالقرب منها)؛
  (ب) الأسباب الأخرى للتقلبات المهمة، أو التقلبات المتوقعة التي لم تحدث؛
  (ج) التغيرات في مكونات فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات.

التحريفات المكتشفة في تاريخ أولي (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٥٨. عندما يخلص المراجع إلى أن الإجراءات الأساس المخطط لها من حيث طبيعتها أو توقيتها أو مداها والتي تغطي الفترة المتبقية بحاجة إلى تعديل بسبب التحريفات غير المتوقعة المكتشفة في تاريخ أولي، فإن هذا التعديل قد يتضمن تمديد أو تكرار الإجراءات التي تم تنفيذها في التاريخ الأولي في نهاية الفترة.

كفاية عرض القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٥٩. يتضمن تقويم العرض والترتيب والمحتوى المناسب للقوائم المالية، على سبيل المثال، النظر في المصطلحات المستخدمة على النحو الذي يقتضيه إطار التقرير المالي المنطبق، ومستوى التفصيل المقدم، وتجميع المبالغ وتقسيمها، وأسس المبالغ المبينة.

تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها (راجع: الفقرات ٢٥-٢٧)

أ٦٠. إن مراجعة القوائم المالية هي عملية تراكمية ومتكررة. وعندما ينفذ المراجع إجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المراجع إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها. وقد تنمو إلى علم المراجع معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال:

- قد يؤدي مدى التحريفات التي يكتشفها المراجع عن طريق تنفيذ الإجراءات الأساس إلى تغيير حكم المراجع بشأن تقييم المخاطر وقد يدل على وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية.
- قد يصبح المراجع على علم بتناقضات في السجلات المحاسبية أو بأدلة متضاربة أو غائبة.

قد تشير الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في مرحلة الفحص العام من المراجعة إلى وجود خطر تحريف جوهري لم يتم الانتباه له من قبل.

وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى إعادة تقويم إجراءات المراجعة المخطط لها، بناءً على إعادة النظر في المخاطر المقيّمة لجميع أو بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والإقرارات المتعلقة بها. ويحتوي معيار المراجعة (٣١٥) على المزيد من الإرشادات بشأن إعادة النظر في تقييم المراجع للمخاطر.[٧]

أ٦١. لا يمكن للمراجع أن يفترض أن حدوث غش أو خطأ هو حدث منعزل بنفسه. ومن ثمّ، فمن المهم النظر في كيفية تأثير اكتشاف تحريفٍ ما على مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة عند تحديد ما إذا كان التقييم لا يزال مناسباً.

أ٦٢. يتأثر حكم المراجع فيما يتعلق بأدلة المراجعة التي تُعد كافية ومناسبة بعوامل مثل ما يلي:

- أهمية التحريف المحتمل في الإقرارات، واحتمال أن يكون له تأثير جوهري، بمفرده أو عند اقترانه بالتحريفات الأخرى المحتملة، على القوائم المالية.
- فاعلية استجابة الإدارة وأدوات الرقابة لمواجهة المخاطر.
- الخبرة المكتسبة من المراجعات السابقة فيما يتعلق بالتحريفات المشابهة المحتملة.
- نتائج إجراءات المراجعة المنفذة، بما في ذلك ما إذا كانت إجراءات المراجعة تلك قد حددت حالات معينة لغش أو خطأ.
- مصدر المعلومات المتاحة وإمكانية الاعتماد عليها.
- قدرة أدلة المراجعة على الإقناع.
- فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية فيها.

التوثيق (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٦٣. إن شكل ومدى توثيق أعمال المراجعة هو أمر خاضع للحكم المهني، ويتأثر بطبيعة وحجم ومدى تعقيد المنشأة ورقابتها الداخلية وتوفر المعلومات من المنشأة ومنهجية المراجعة والتقنية المستخدمة فيها.

[٧] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٣١



المعيار الدولي للمراجعة (٤٠٢): اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٤٠٢)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٤٠٢)

اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٤٠٢) "*اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية*" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*" .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عندما تستخدم هذه المنشأة خدمات منشأة خدمية واحدة أو أكثر. ويستفيض هذا المعيار على وجه الخصوص في مناقشة كيفية تطبيق مراجع المنشأة المستفيدة لمعيار المراجعة (٣١٥)[1] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[2] عند التوصل إلى فهم للمنشأة المستفيدة، بما في ذلك الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة، يكفي لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، وعند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية استجابة لتلك المخاطر.

٢. تقوم العديد من المنشآت بإسناد جوانب من أعمالها لمؤسسات تقدم خدمات، وتتراوح هذه الجوانب من تنفيذ مهمة محددة، تحت إشراف المنشأة، إلى الإحلال الكامل لوحدات أعمال المنشأة أو أقسامها، مثل قسم الالتزام الزكوي والضريبي. ويكون العديد من الخدمات التي تقدمها هذه المؤسسات جزءاً لا يتجزأ من العمليات التجارية للمنشأة؛ لكن تلك الخدمات ليست جميعها ذات صلة بالمراجعة.

٣. تُعد الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة عندما تكون تلك الخدمات، وأدوات الرقابة عليها، جزءاً من نظام معلومات المنشأة المستفيدة، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي. وبالرغم من أن معظم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من المرجح أن تتعلق بالتقرير المالي، فقد توجد أدوات رقابة أخرى قد تكون أيضاً ذات صلة بالمراجعة، مثل أدوات الرقابة على حماية الأصول. وتُعد الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية جزءاً من نظام معلومات المنشأة المستفيدة ذي الصلة بالتقرير المالي، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة، إذا كانت هذه الخدمات تؤثر على أي مما يلي:

(أ) فئات المعاملات التي تتضمنها عمليات المنشأة المستفيدة، والتي تُعد مهمة للقوائم المالية للمنشأة؛

(ب) الإجراءات، ضمن كل من تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي يتم بها إنشاء معاملات المنشأة المستفيدة وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها، عند الضرورة، وتحويلها إلى دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛

(ج) السجلات المحاسبية ذات الصلة، سواءً في شكلها الإلكتروني أو اليدوي، والمعلومات الداعمة والحسابات المعينة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة التي تُستخدم لإنشاء معاملات المنشأة المستفيدة وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويتضمن ذلك تصحيح المعلومات غير الصحيحة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام؛

(د) كيفية تسجيل نظام معلومات المنشأة المستفيدة للأحداث والحالات، بخلاف المعاملات، التي تُعد مهمة للقوائم المالية؛

(هـ) آلية التقرير المالي المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المهمة؛

(و) أدوات الرقابة المحيطة بقيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير القياسية المستخدمة لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المألوفة غير المتكررة.

٤. تتوقف طبيعة ومدى العمل الذي ينبغي أن ينفذه مراجع المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية على طبيعة وأهمية تلك الخدمات بالنسبة للمنشأة المستفيدة ومدى صلة تلك الخدمات بالمراجعة.

٥. لا ينطبق هذا المعيار على الخدمات التي تقدمها المؤسسات المالية والمقتصرة على معالجة معاملات مصرح بها بشكلٍ محدد من قبل المنشأة لحسابها في تلك المؤسسات المالية، مثل معالجة معاملات حساب جار من قبل بنك أو معالجة معاملات أوراقٍ مالية من قبل وسيط في السوق المالية. ولا ينطبق هذا المعيار كذلك على مراجعة المعاملات الناتجة عن حصص الملكية المالية في المنشآت الأخرى، مثل شركات الأشخاص والشركات المساهمة والمشروعات المشتركة، عندما تتم المحاسبة عن حصص الملكية والتقرير عنها لأصحابها.

---

[1] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

[2] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

تاريخ السريان

٦. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٧. تتمثل أهداف مراجع المنشأة المستفيدة، عندما تستخدم المنشأة المستفيدة خدمات منشأة خدمية، فيما يلي:

(أ) التوصل إلى فهم لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وأثرها على الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة في المنشأة المستفيدة، بما يكفي لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها؛

(ب) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة استجابةً لتلك المخاطر.

التعريفات

٨. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة: أدوات رقابة تفترض المنشأة الخدمية، في تصميمها للخدمة، أن المنشآت المستفيدة ستقوم بتطبيقها، وتكون هذه الأدوات محددة في وصف نظام المنشأة الخدمية، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.

(ب) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (١)): هو تقرير يشمل:

(١) وصفاً أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي صُممت وطُبقت في تاريخ محدد؛

(٢) تقريراً يعده مراجع المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن رأي مراجع المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة.

(ج) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (٢)): هو تقرير يشمل:

(١) وصفاً أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة وتصميمها وتطبيقها في تاريخ محدد أو خلال فترة محددة، وفي بعض الحالات فاعليتها التشغيلية خلال فترة محددة؛

(٢) تقريراً يعده مراجع المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن:

أ. رأي مراجع المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة، ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة والفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة؛

ب. وصفاً للاختبارات التي أجراها مراجع المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.

(د) مراجع المنشأة الخدمية: هو مراجع يقدم، بناءً على طلب من المنشأة الخدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.

(هـ) المنشأة الخدمية: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، وتُعد هذه الخدمات جزءاً من نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت.

(و) نظام المنشأة الخدمية: السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها وتصونها المنشأة الخدمية، لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير مراجع المنشأة الخدمية.

(ز) منشأة خدمية من الباطن: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة للمنشآت المستفيدة، التي تعد جزءاً من نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت المستفيدة.

(ح) مراجع المنشأة المستفيدة: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

(ط) المنشأة المستفيدة: منشأة تستخدم منشأة خدمية، وهي المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

المتطلبات

التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية

٩. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة، عند توصله إلى فهم لهذه المنشأة وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)،[٣] أن يتوصل إلى فهم لكيفية استخدام هذه المنشأة لخدمات المنشأة الخدمية في عملياتها، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين أ١، أ٢)

(أ) طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، وأهمية تلك الخدمات للمنشأة المستفيدة، بما في ذلك تأثير تلك الخدمات على الرقابة الداخلية للمنشأة المستفيدة؛ (راجع: الفقرات أ٣–أ٥)

(ب) الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات المُعالجة أو الحسابات أو آليات التقرير المالي المتأثرة بالمنشأة الخدمية؛ (راجع: الفقرة أ٦)

(ج) درجة التفاعل بين أنشطة المنشأة الخدمية وأنشطة المنشأة المستفيدة؛ (راجع: الفقرة أ٧)

(د) طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية، بما في ذلك الشروط التعاقدية ذات الصلة للأنشطة التي تضطلع بتنفيذها المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرات أ٨–أ١١)

١٠. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة، عند توصله إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)،[٤] أن يُقوِّم تصميم وتطبيق أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة المستفيدة التي تتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تُطبق على المعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)

١١. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة أن يحدد ما إذا كان قد تم التوصل إلى فهم كافٍ لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وأثرها على الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة في المنشأة المستفيدة، لتوفير الأساس اللازم لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

١٢. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة غير قادر على الحصول على فهم كافٍ من المنشأة المستفيدة، فيجب عليه أن يتوصل إلى ذلك الفهم من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية:

(أ) الحصول على تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، إذا كان متاحاً؛ أو

(ب) الاتصال بالمنشأة الخدمية، من خلال المنشأة المستفيدة، للحصول على معلومات محددة؛ أو

(ج) زيارة المنشأة الخدمية وتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات الضرورية عن أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية؛ أو

(د) الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات الضرورية عن أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرات أ١٥–أ٢٠)

---

[٣] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ١١

[٤] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ١٢

استخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) لدعم فهم مراجع المنشأة المستفيدة للمنشأة الخدمية

١٣. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة، عند تحديد كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي يوفرها تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، أن يكون راضياً عما يلي:

(أ) الكفاءة المهنية لمراجع المنشأة الخدمية واستقلاله عن هذه المنشأة؛

(ب) كفاية المعايير التي صدر بموجبها التقرير من النوع (١) أو النوع (٢). (راجع: الفقرة أ٢١):

١٤. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يخطط لاستخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) كأحد أدلة المراجعة لدعم فهمه لتصميم وتطبيق أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، فيجب عليه:

(أ) تقويم ما إذا كان وصف وتصميم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية في تاريخ مناسب، أو لفترة مناسبة، لأغراض مراجع المنشأة المستفيدة؛

(ب) تقويم كفاية ومناسبة الأدلة التي يقدمها التقرير لفهم الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة في المنشأة المستفيدة؛

(ج) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المكمِّلة في المنشأة المستفيدة والمحددة من قبل المنشأة الخدمية تُعد ملائمة للمنشأة المستفيدة، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يتوصل إلى فهم عمّا إذا كانت المنشأة المستفيدة قد صممت وطبقت تلك الأدوات. (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣)

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة

١٥. عند الاستجابة للمخاطر المقيّمة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، يجب على مراجع المنشأة المستفيدة:

(أ) تحديد ما إذا كانت السجلات التي تمسكها المنشأة المستفيدة توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن إقرارات القوائم المالية ذات الصلة؛ وإذا لم يكن الحال كذلك،

(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ تلك الإجراءات في المنشأة الخدمية نيابةً عنه. (راجع: الفقرات أ٢٤–أ٢٨)

اختبارات أدوات الرقابة

١٦. عندما يتضمن تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر توقعاً بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، فيجب على مراجع المنشأة المستفيدة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية:

(أ) الحصول على تقرير من النوع (٢)، إذا كان متاحاً؛ أو

(ب) تنفيذ اختبارات مناسبة لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؛ أو

(ج) الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية نيابةً عنه. (راجع: الفقرتين أ٢٩، أ٣٠)

استخدام تقرير من النوع (٢) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية

١٧. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يخطط، وفقاً للفقرة ١٦ (أ)، لاستخدام تقرير من النوع (٢) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان تقرير مراجع المنشأة الخدمية يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن فاعلية أدوات الرقابة لدعم تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر، وذلك عن طريق:

(أ) تقويم ما إذا كان وصف أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في تاريخ مناسب، أو لفترة مناسبة، لأغراض مراجع المنشأة المستفيدة؛

(ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، المحددة من قبل المنشأة الخدمية، تُعد ملائمة للمنشأة المستفيدة، وإذا كان الأمر كذلك، يتم التوصل إلى فهم عمّا إذا كانت المنشأة المستفيدة قد صممت وطبقت تلك الأدوات، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يتم اختبار فاعليتها التشغيلية؛

(ج) تقويم مدى كفاية الفترة الزمنية التي تغطيها اختبارات أدوات الرقابة، والوقت المنقضي منذ تنفيذ تلك الاختبارات؛

(د) تقويم ما إذا كانت اختبارات أدوات الرقابة التي نفذها مراجع المنشأة الخدمية ونتائجها، كما هي موضحة في تقرير مراجع المنشأة الخدمية، تُعد ذات صلة بالإقرارات الواردة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة وتوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر. (راجع: الفقرات أ٣١–أ٣٩)

التقارير من النوع (١) والنوع (٢) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن

١٨. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يخطط لاستخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) يستبعد الخدمات التي تقدمها منشأة خدمية من الباطن وكانت تلك الخدمات ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فيجب على مراجع المنشأة المستفيدة أن يطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن. (راجع: الفقرة أ٤٠)

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المُصححة فيما يتعلق بالأنشطة المُنفَّذة في المنشأة الخدمية

١٩. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة أن يستفسر من إدارة المنشأة المستفيدة عمّا إذا كانت المنشأة الخدمية قد قدمت تقريراً للمنشأة المستفيدة عن أية حالة غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح أو أي تحريفات غير مُصححة تؤثر على القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، أو ما إذا كانت المنشأة المستفيدة على علم بأية طريقة أخرى بهذه الحالات. ويجب عليه أن يُقوِّم كيف أن هذه الأمور تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية، بما في ذلك تأثيرها على استنتاجات مراجع المنشأة المستفيدة وعلى تقريره. (راجع: الفقرة أ٤١)

التقرير من مراجع المنشأة المستفيدة

٢٠. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)[٥] إذا لم يكن بمقدوره الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالخدمات التي قدمتها المنشأة الخدمية والتي لها صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة. (راجع: الفقرة أ٤٢)

٢١. لا يجوز لمراجع المنشأة المستفيدة الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية في تقريره الذي يحتوي على رأي غير معدل ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح. وإذا كانت هذه الإشارة مطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب أن يوضح تقرير مراجع المنشأة المستفيدة أن تلك الإشارة لا تقلل من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن رأي المراجعة. (راجع: الفقرة أ٤٣)

٢٢. إذا كانت الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية ذات صلة بفهم تعديل في رأي مراجع المنشأة المستفيدة، فإن تقرير مراجع المنشأة المستفيدة يجب أن يبين أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن ذلك الرأي. (راجع: الفقرة أ٤٤)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية

مصادر المعلومات (راجع: الفقرة ٩)

أ١. قد تتوفر المعلومات حول طبيعة الخدمات التي تقدمها منشأة خدمية من مجموعة متنوعة من المصادر، مثل:

- كتيبات تعليمات المستخدم.

---

٥ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ٦

- النظرات العامة على النظام.
- كتيبات التعليمات الفنية.
- العقد أو اتفاقية مستوى الخدمة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.
- تقارير المنشآت الخدمية، أو وظيفة المراجعة الداخلية، أو السلطات التنظيمية حول أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.
- تقارير مراجع المنشأة الخدمية، بما في ذلك خطابات الإدارة، إذا كانت متاحة.

أ٢. قد تكون المعرفة التي يتم الحصول عليها من خلال التجربة السابقة لمراجع المنشأة المستفيدة مع المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، من خلال الخبرة المكتسبة من ارتباطات المراجعة الأخرى، مفيدة أيضاً في التوصل إلى فهم لطبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية. وقد يكون ذلك مفيداً بوجه خاص إذا كانت الخدمات وأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية المطبقة على تلك الخدمات نمطية إلى حد كبير.

طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٩(أ))

أ٣. قد تستخدم المنشأة المستفيدة منشأة خدمية، كتلك التي تعالج المعاملات وتحافظ على المساءلة المرتبطة بها، أو التي تسجل المعاملات وتعالج البيانات المرتبطة بها. ومن بين المنشآت الخدمية التي تقدم مثل هذه الخدمات، على سبيل المثال، أقسام الودائع في البنوك التي تستثمر وتخدم الأصول لصالح خطط منافع الموظفين أو لصالح خطط أخرى؛ ومصارف الرهن التي تخدم الرهون لصالح الآخرين؛ ومقدمي خدمات التطبيقات الذين يقدمون حزم تطبيقات برمجية وبيئة تكنولوجية تمكن العملاء من معالجة المعاملات المالية والتشغيلية.

أ٤. من أمثلة الخدمات التي تقدمها المنشآت الخدمية، والتي تعد ذات صلة بالمراجعة:

- صون السجلات المحاسبية للمنشأة المستفيدة.
- إدارة الأصول.
- إنشاء المعاملات أو تسجيلها أو معالجتها، كوكيل عن المنشأة المستفيدة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٥. قد تستخدم المنشآت الأصغر خدمات خارجية لإمساك الدفاتر، تتراوح ما بين معالجة معاملات معينة (على سبيل المثال، دفع ضرائب الرواتب) وصون السجلات المحاسبية إلى إعداد القوائم المالية. ولا يُعفي استخدام منشأة خدمية لإعداد القوائم المالية للمنشآت الأصغر إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، من مسؤولياتهم عن القوائم المالية.[٦]

الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٩ (ب))

أ٦. قد تضع المنشأة الخدمية سياسات وإجراءات تؤثر على الرقابة الداخلية في المنشأة المستفيدة. وتكون هذه السياسات والإجراءات منفصلة جزئياً على الأقل من الناحية المادية والتشغيلية عن المنشأة المستفيدة. وتعتمد أهمية أدوات الرقابة للمنشأة الخدمية بالنسبة لأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة على طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، بما في ذلك الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تقوم بمعالجتها للمنشأة المستفيدة. وفي حالات معينة، قد لا تبدو المعاملات التي تمت معالجتها والحسابات التي تأثرت بالمنشأة الخدمية جوهرية بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة المستفيدة، إلا أن طبيعة المعاملات التي تمت معالجتها قد تكون مهمة وقد يحدد مراجع المنشأة المستفيدة أن فهم أدوات الرقابة يُعد ضرورياً في ظل الظروف القائمة.

[٦] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرات ٤ وأ٤-أ٥

درجة التفاعل بين أنشطة المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة ٩ (ج))

أ٧. تعتمد أهمية أدوات الرقابة للمنشأة الخدمية بالنسبة لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة المستفيدة أيضاً على درجة التفاعل بين أنشطتها وأنشطة المنشأة المستفيدة. وتشير درجة التفاعل إلى مدى قدرة المنشأة المستفيدة على تطبيق، ومدى اختيارها لتطبيق، أدوات رقابة فعّالة على المعالجة التي تنفذها المنشأة الخدمية. فعلى سبيل المثال، توجد درجة تفاعل كبيرة بين أنشطة المنشأة المستفيدة وأنشطة المنشأة الخدمية عندما تقوم المنشأة المستفيدة بتفويض المعاملات وتقوم المنشأة الخدمية بالمعالجة وإجراء المحاسبة لتلك المعاملات. ففي هذه الظروف، قد يكون من المناسب عملياً أن تقوم المنشأة المستفيدة بتطبيق أدوات رقابة فعّالة على تلك المعاملات. ومن ناحية أخرى، فعندما تقوم المنشأة الخدمية بإنشاء معاملات المنشأة المستفيدة أو عندما تقوم مبدئياً بتسجيل هذه المعاملات ومعالجتها والمحاسبة عنها، تكون درجة التفاعل أقل بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة. وفي هذه الظروف، قد تكون المنشأة المستفيدة غير قادرة على تطبيق، أو قد تختار عدم تطبيق، أدوات رقابة فعّالة على هذه المعاملات في المنشأة المستفيدة، وقد تعتمد على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٩(د))

أ٨. قد ينص العقد أو اتفاقية مستوى الخدمة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية على أمور مثل:

- المعلومات التي سيتم تقديمها للمنشأة المستفيدة والمسؤوليات عن إنشاء المعاملات المتعلقة بالأنشطة التي تقوم بها المنشأة الخدمية؛
- تطبيق متطلبات السلطات التنظيمية فيما يتعلق بشكل السجلات التي سيتم الاحتفاظ بها، أو الاطلاع عليها؛
- التعويض، إن وجد، الذي سيقدم للمنشأة المستفيدة في حالة حدوث فشل في الأداء؛
- ما إذا كانت المنشأة الخدمية ستقدم تقريراً بشأن أدواتها الرقابية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان هذا التقرير سيكون تقريراً من النوع (١) أو النوع (٢).
- ما إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة له الحق في الاطلاع على السجلات المحاسبية التي تخص المنشأة المستفيدة والتي تحتفظ بها المنشأة الخدمية والمعلومات الأخرى اللازمة للقيام بالمراجعة؛
- ما إذا كانت الاتفاقية تسمح بالاتصال المباشر بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية.

أ٩. توجد علاقة مباشرة بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة، وبين المنشأة الخدمية ومراجع المنشأة الخدمية. ولا تُنشئ هذه العلاقات بالضرورة علاقة مباشرة بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية. وفي حالة عدم وجود تلك العلاقة المباشرة بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية، فتتم الاتصالات عادةً فيما بينهما من خلال المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. ويمكن أيضاً إنشاء علاقة مباشرة بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية، ولكن مع الأخذ في الحسبان الاعتبارات الأخلاقية واعتبارات السرية ذات الصلة. ويمكن لمراجع المنشأة المستفيدة، على سبيل المثال، أن يستعين بمراجع المنشأة الخدمية لتنفيذ إجراءات نيابةً عنه، مثل:

(أ) اختبارات أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؛ أو

(ب) تطبيق الإجراءات الأساس على معاملات المنشأة المستفيدة وأرصدتها المحتفظ بها لدى المنشأة الخدمية.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٠. بشكلٍ عام، يحظى المراجعون في القطاع العام بحقوق اطلاع واسعة وفقاً للأنظمة الموضوعة. ومع ذلك، قد تكون هناك حالات لا تتوفر فيها مثل تلك الحقوق، على سبيل المثال، عندما يكون مقر المنشأة الخدمية في دولة أخرى. ففي مثل هذه الحالات، قد يتطلب الأمر من مراجع القطاع العام أن يتوصل إلى فهم للنظام المعمول به في تلك الدولة لتحديد ما إذا كان من الممكن الحصول على حقوق اطلاع مناسبة. وقد يحصل أيضاً مراجع القطاع العام على حقوق اطلاع، أو قد يطلب من المنشأة المستفيدة أن تضيف هذه الحقوق في أي ترتيبات تعاقدية بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.

أ١١. يمكن أيضاً لمراجعي القطاع العام الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس فيما يتعلق بالالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.

فهم أدوات الرقابة المتعلقة بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ١٠)

أ١٢. يمكن للمنشأة المستفيدة أن تفرض على خدمات المنشأة الخدمية أدوات رقابة يمكن أن يختبرها مراجع المنشأة المستفيدة وأن تمكّنه من استنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية لجميع أو لبعض الاقرارات ذات الصلة، بغض النظر عن أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية. وإذا قامت المنشأة المستفيدة، على سبيل المثال، باستخدام منشأة خدمية لمعالجة معاملات رواتبها، فقد تفرض المنشأة المستفيدة أدوات رقابة على تقديم معلومات الرواتب واستلامها يمكن أن تمنع أو تكشف التحريفات الجوهرية. وقد تتضمن هذه الأدوات:

- مقارنة البيانات المقدمة للمنشأة الخدمية بتقارير المعلومات المستلمة من المنشأة الخدمية بعد معالجة البيانات.
- إعادة حساب عينة من مبالغ الرواتب للتحقق من دقة الأعمال الكتابية ومراجعة المبلغ الإجمالي للرواتب للتأكد من مدى معقوليته.

أ١٣. في هذه الحالة، يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة أن يختبر أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة المستفيدة على معالجة الرواتب، الأمر الذي من شأنه أن يوفر له أساساً لاستنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية فيما يتعلق بالإقرارات ذات الصلة بمعاملات الرواتب.

أ١٤. وفقاً لما تمت الإشارة إليه في معيار المراجعة (٣١٥)،[٧] فيما يتعلق ببعض المخاطر، قد يرى مراجع المنشأة المستفيدة أنه ليس من الممكن أو العملي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساس فقط. وقد ترتبط هذه المخاطر بالتسجيل غير الدقيق أو غير المكتمل لفئات معاملات وأرصدة حسابات روتينية ومهمة، تسمح خصائصها غالباً بمعالجة آلية إلى حد كبير مع تدخل يدوي محدود أو منعدم. وتوجد خصائص المعالجة الآلية تلك، بصفة خاصة، عندما تستخدم المنشأة المستفيدة منشأة خدمية. وفي مثل هذه الحالات، تكون أدوات رقابة المنشأة المستفيدة على هذه المخاطر ذات صلة بالمراجعة ويكون مراجع المنشأة المستفيدة مطالباً بالتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة وتقويمها، وفقاً للفقرتين ٩ و١٠ من هذا المعيار.

الإجراءات الإضافية عند صعوبة الحصول على فهم كافٍ من المنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٥. إن قرار مراجع المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالإجراء الذي سيقوم بتنفيذه، بمفرده أو مع غيره، من بين الإجراءات الواردة في الفقرة ١٢ للحصول على المعلومات اللازمة لتوفير أساس لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها فيما يتعلق باستخدام المنشأة المستفيدة لمنشأة خدمية، قد يتأثر بأمور مثل:

- حجم كل من المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية؛
- تعقد المعاملات في المنشأة المستفيدة، وتعقد الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية؛
- موقع المنشأة الخدمية (على سبيل المثال، قد يقرر مراجع المنشأة المستفيدة الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات في المنشأة الخدمية نيابةً عنه، إذا كانت المنشأة الخدمية في موقع بعيد)؛
- ما إذا كان من المتوقع أن يزوِّد الإجراء (الإجراءات) مراجع المنشأة المستفيدة، بشكل فاعل، بما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛
- طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.

أ١٦. يمكن للمنشأة الخدمية أن تكلف مراجعاً بإعداد تقرير عن وصف وتصميم أدواتها الرقابية (تقرير من النوع (١)) أو عن وصف وتصميم أدواتها الرقابية وفاعليتها التشغيلية (تقرير من النوع (٢)). ويمكن إصدار التقارير التي من النوع (١) أو النوع (٢) وفقاً

[٧] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٣٠

للمعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)[٨] أو وفقاً لمعايير صادرة من هيئة معتمدة أو مصرح لها بإصدار المعايير (والتي قد تضع أسماءً مختلفة لهذه التقارير، مثل التقارير من النوع (أ) أو النوع (ب)).

أ١٧. يعتمد توفير تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) بشكل عام على ما إذا كان العقد المبرم بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة ينص على تقديم مثل هذه التقارير من المنشأة الخدمية. وقد تختار المنشأة الخدمية أيضاً، لأسباب عملية، أن تجعل التقارير من النوع (١) أو النوع (٢) متاحة للمنشآت المستفيدة. ومع ذلك، وفي بعض الحالات، قد لا تكون التقارير من النوع (١) أو النوع (٢) متاحة للمنشآت المستفيدة.

أ١٨. في بعض الظروف، قد تقوم المنشأة المستفيدة بإسناد عمل واحد أو أكثر من وحدات أعمالها أو أقسامها المهمة إلى منشأة خدمية واحدة أو أكثر، مثل أعمال التخطيط والالتزام الزكوي والضريبي بشكل كامل، أو التمويل والمحاسبة أو مهمة الرقابة. ونظراً لأنه قد لا يتوفر تقرير عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية في هذه الظروف، فقد تكون زيارة المنشأة الخدمية في تلك الحالة أكثر الإجراءات فاعلية لمراجع المنشأة المستفيدة من أجل فهم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، إذ من المرجح أن يكون هناك تفاعل مباشر بين إدارة المنشأة المستفيدة وإدارة المنشأة الخدمية.

أ١٩. قد تتم الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات اللازمة عن أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية. وفي حالة صدور تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، فإن مراجع المنشأة المستفيدة قد يستعين بمراجع المنشأة الخدمية لتنفيذ هذه الإجراءات لأن مراجع المنشأة الخدمية له علاقات قائمة مع المنشأة الخدمية. وقد يجد مراجع المنشأة المستفيدة الذي يستعين بعمل مراجع آخر الإرشادات المقدمة في معيار المراجعة (٦٠٠)[٩] مفيدة، حيث إنها تتعلق بفهم المراجع الآخر (بما في ذلك استقلاليته وكفاءته المهنية) وإشراك مراجع آخر في التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى العمل، وفي تقويم كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها.

أ٢٠. يمكن للمنشأة المستفيدة أن تستخدم منشأة خدمية، والتي بدورها تستخدم منشأة خدمية من الباطن لتقديم بعض الخدمات التي تقدمها للمنشأة المستفيدة والتي هي جزء من نظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي في المنشأة المستفيدة. وقد تكون المنشأة الخدمية من الباطن كياناً منفصلاً عن المنشأة الخدمية أو قد تكون على علاقة بالمنشأة الخدمية. وقد يحتاج مراجع المنشأة المستفيدة للنظر في أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية من الباطن. وفي الحالات التي يتم فيها استخدام منشأة خدمية واحدة من الباطن أو أكثر، فإن التفاعل بين أنشطة المنشأة المستفيدة وأنشطة المنشأة الخدمية يمتد ليشمل التفاعل بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية والمنشآت الخدمية من الباطن. وتُعد درجة هذا التفاعل وأيضاً الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية والمنشآت الخدمية من الباطن من أهم العوامل التي ينبغي لمراجع المنشأة المستفيدة النظر فيها عند تحديد أهمية أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن بالنسبة لأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة.

استخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) لدعم فهم مراجع المنشأة المستفيدة للمنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين ١٣، ١٤)

أ٢١. يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة أن يستفسر عن مراجع المنشأة الخدمية من الهيئة المهنية التي يتبعها مراجع المنشأة الخدمية أو من محاسبين قانونيين آخرين، وأن يستفسر عمّا إذا كان مراجع المنشأة الخدمية يخضع لإشراف تنظيمي. وقد يكون مراجع المنشأة الخدمية من الممارسين للمهنة في دولة تطبق معايير مختلفة فيما يتعلق بالتقارير المتعلقة بأدوات الرقابة في المنشآت الخدمية، ويمكن أن يحصل مراجع المنشأة المستفيدة على معلومات عن المعايير التي يستخدمها مراجع المنشأة الخدمية من الهيئة المخولة بوضع المعايير.

أ٢٢. يمكن لتقرير من نوع (١) أو النوع (٢)، إلى جانب المعلومات المتعلقة بالمنشأة المستفيدة، مساعدة مراجع المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) جوانب أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية التي قد تؤثر على معالجة معاملات المنشأة المستفيدة، بما في ذلك استخدام المنشآت الخدمية من الباطن؛

---

٨ المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢) "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية"

٩ تنص الفقرة ٢ من معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)" على ما يلي: "قد يجد المراجع أن هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيداً عندما يشرك ذلك المراجع مراجعين آخرين في مراجعة القوائم المالية التي ليست قوائم مالية لمجموعة ..." وانظر أيضاً الفقرة ١٩ من معيار المراجعة ٦٠٠.

(ب) مسار المعاملات المهمة في المنشأة الخدمية لتحديد النقاط في مسار المعاملات التي يمكن أن تحدث فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة؛

(ج) أهداف الرقابة في المنشأة الخدمية ذات الصلة بإقرارات القوائم المالية للمنشأة المستفيدة؛

(د) ما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد تم تصميمها وتطبيقها بشكل مناسب لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، أخطاء المعالجة التي يمكن أن تؤدي إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

ويمكن أن يساعد تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) مراجع المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم كافٍ لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. ومع ذلك، فإن التقرير من النوع (١) لا يوفر أي أدلة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة.

أ٢٣. يمكن لتقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، في تاريخ أو لفترة خارج فترة التقرير للمنشأة المستفيدة، أن يساعد مراجع المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم مبدئي لأدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية إذا كان التقرير تدعمه معلومات إضافية حالية من مصادر أخرى. وإذا كان وصف المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة في تاريخ أو لفترة تسبق بداية الفترة الخاضعة للمراجعة، فيمكن لمراجع المنشأة المستفيدة تنفيذ إجراءات لتحديث المعلومات الواردة في تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، مثل:

- مناقشة التغييرات في المنشأة الخدمية مع موظفي المنشأة المستفيدة الذين يشغلون مراكز تمكّنهم من معرفة تلك التغييرات؛ أو
- فحص الوثائق والمراسلات الحالية الصادرة من المنشأة الخدمية؛ أو
- مناقشة التغييرات مع موظفي المنشأة الخدمية.

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢٤. يعتمد ما إذا كان استخدام منشأة خدمية يزيد من خطر التحريف الجوهري في المنشأة المستفيدة على طبيعة الخدمات المقدمة وأدوات الرقابة المطبقة على هذه الخدمات؛ وفي بعض الحالات قد يقلل استخدام منشأة خدمية من خطر التحريف الجوهري للمنشأة المستفيدة، خاصةً إذا كانت المنشأة المستفيدة نفسها لا تتمتع بالخبرة اللازمة للقيام بأنشطة معينة، مثل إنشاء المعاملات ومعالجتها وتسجيلها، أو لا تمتلك الموارد الكافية (على سبيل المثال، نظام تقنية المعلومات).

أ٢٥. عندما تحتفظ المنشأة الخدمية بعناصر مهمة من السجلات المحاسبية للمنشأة المستفيدة، فإن الاطلاع المباشر على تلك السجلات قد يكون ضرورياً لتمكين مراجع المنشأة المستفيدة من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بعمل أدوات الرقابة المطبقة على تلك السجلات أو لتأكيد المعاملات والأرصدة المسجلة فيها، أو لكلا الأمرين. وقد ينطوي هذا الاطلاع إما على التدقيق المادي للسجلات الموجودة في مقر المنشأة الخدمية أو الاستعلام عن السجلات المحتفظ بها إلكترونياً من المنشأة المستفيدة أو من مكان آخر، أو القيام بكلا الأمرين. وعند تحقق الاطلاع المباشر بشكل إلكتروني، فقد يحصل مراجع المنشأة المستفيدة بالتالي على أدلة فيما يتعلق بكفاية أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة الخدمية على اكتمال وسلامة بيانات المنشأة المستفيدة التي تُعد المنشأة الخدمية مسؤولة عنها.

أ٢٦. عند تحديد طبيعة ومدى أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بالأرصدة التي تمثل الأصول التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية أو المعاملات التي تنفذها المنشأة الخدمية بالنيابة عن المنشأة المستفيدة، فقد يضع مراجع المنشأة المستفيدة في اعتباره تنفيذ الإجراءات الآتية:

(أ) التقصي عن السجلات والمستندات التي بحوزة المنشأة المستفيدة: تتحدد إمكانية الاعتماد على مصدر الأدلة هذا حسب طبيعة ومدى السجلات المحاسبية والوثائق الداعمة لها التي بحوزة المنشأة المستفيدة. وقد لا تحتفظ المنشأة المستفيدة في بعض الحالات بسجلات أو وثائق مستقلة تفصيلية للمعاملات المحددة التي تتم بالنيابة عنها.

(ب) التقصي عن صحة السجلات والمستندات التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية: قد يتم النص على حق مراجع المنشأة المستفيدة في الاطلاع على سجلات المنشأة الخدمية ضمن الترتيبات التعاقدية بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. ويمكن أن يستخدم مراجع المنشأة المستفيدة مراجعاً آخر، نيابةً عنه، للاطلاع على سجلات المنشأة المستفيدة المحتفظ بها لدى المنشأة الخدمية.

(ج) الحصول على مصادقات بشأن الأرصدة والمعاملات من المنشأة الخدمية: عندما تحتفظ المنشأة المستفيدة بسجلات مستقلة للأرصدة والمعاملات، فقد تمثل مصادقة المنشأة الخدمية المؤيدة لسجلات المنشأة المستفيدة أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بوجود المعاملات والأصول ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، عند الاستعانة بمنشآت خدمية متعددة، مثل مدير استثمار وأمين حفظ، وتحتفظ هذه المنشآت الخدمية بسجلات مستقلة، فيمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الحصول على مصادقة بشأن الأرصدة لدى هذه المنشآت لأغراض مقارنة هذه المعلومات بالسجلات المستقلة للمنشأة المستفيدة.

وفي حالة عدم احتفاظ المنشأة المستفيدة بسجلات مستقلة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها في المصادقات من المنشأة الخدمية تكون مجرد بيان لما تعكسه السجلات التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية. ولهذا، فإن تلك المصادقات لا تشكل بمفردها أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها. وفي هذه الظروف، يمكن أن ينظر مراجع المنشأة المستفيدة فيما إذا كان من الممكن تحديد مصدر بديل للحصول على الأدلة المستقلة.

(د) تنفيذ إجراءات تحليلية للسجلات التي تحتفظ بها المنشأة المستفيدة أو للتقارير المستلمة من المنشأة الخدمية: من المرجح أن تتباين فاعلية الإجراءات التحليلية تبعاً لمستوى الإقرار، وأن تتأثر بمدى ودرجة تفصيل المعلومات المتاحة.

أ٢٧. قد يقوم مراجع آخر بتنفيذ إجراءات تُعد في طبيعتها أساسية لصالح مراجعي المنشأة المستفيدة. وقد يتضمن مثل هذا الارتباط قيام مراجع آخر بتنفيذ إجراءات متفق عليها بين المنشأة المستفيدة ومراجعها وبين المنشأة الخدمية ومراجعها. ويتم فحص النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الإجراءات التي نفذها المراجع الآخر من قبل مراجع المنشأة المستفيدة لتحديد ما إذا كانت تشكل ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وإضافة لذلك، قد تكون هناك متطلبات تفرضها السلطات الحكومية أو متطلبات مفروضة من خلال ترتيبات تعاقدية، ينفذ مراجع المنشأة الخدمية بموجبها إجراءات محددة تُعد أساسية بطبيعتها. وقد يستخدم مراجعو المنشأة المستفيدة نتائج تطبيق الإجراءات المطلوبة للأرصدة والمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية كجزء من الأدلة اللازمة لدعم آرائهم في المراجعة. وفي هذه الظروف، قد يكون من المفيد لمراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية أن يتفقا، قبل تنفيذ الإجراءات، على توثيق أعمال المراجعة أو الاطلاع على هذا التوثيق الذي سيتم تقديمه لمراجع المنشأة المستفيدة.

أ٢٨. في ظروف معينة، خاصة عندما تسند المنشأة المستفيدة بعض أو كل مهامها المالية إلى منشأة خدمية، قد يواجه مراجع المنشأة المستفيدة موقفاً يكون فيه جزء كبير من أدلة المراجعة موجوداً لدى المنشأة الخدمية. وهنا قد تدعو الحاجة إلى تنفيذ إجراءات أساس في المنشأة الخدمية من قبل مراجع المنشأة المستفيدة أو مراجع آخر نيابةً عنه. وقد يقدم مراجع المنشأة الخدمية تقريراً من النوع (٢) وقد يقوم كذلك بتنفيذ إجراءات أساس نيابةً عن مراجع المنشأة المستفيدة. ولا تغير حقيقة إشراك مراجع آخر من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس معقول يدعم رأيه. وبناءً عليه، فإن نظر مراجع المنشأة المستفيدة فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة بحاجة لتنفيذ إجراءات أساس إضافية، يتضمن مشاركة مراجع المنشأة المستفيدة في التوجيه والإشراف والأداء للإجراءات الأساس التي يؤديها المراجع الآخر، أو إعطاء دليل على ذلك.

اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ١٦)

أ٢٩. يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠)[١٠] من مراجع المنشأة المستفيدة أن يصمم وينفذ اختبارات لأدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة في ظروف معينة. وفي سياق استخدام منشأة خدمية، ينطبق هذا المتطلب عندما:

(أ) يتضمن تقييم مراجع المنشأة المستفيدة لمخاطر التحريف الجوهري توقعاً بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية (أي أن مراجع المنشأة المستفيدة ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ أو

(ب) لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها، أو عند اقترانها باختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة، أن توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.

---

[١٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

أ٣٠. في حالة عدم توفر تقرير من النوع (٢)، يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية، من خلال المنشأة المستفيدة، لطلب تكليف مراجع المنشأة الخدمية بتقديم تقرير من النوع (٢) يتضمن اختبارات للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، أو يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ إجراءات في المنشأة الخدمية لاختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات. ويمكن لمراجع المنشأة المستفيدة أيضاً زيارة المنشأة الخدمية وتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة ذات الصلة إذا وافقت المنشأة الخدمية على ذلك. وتعتمد تقييمات مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر على الأدلة المشتركة التي يوفرها عمل المراجع الآخر والإجراءات التي ينفذها مراجع المنشأة المستفيدة بنفسه.

استخدام تقرير من النوع (٢) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية (راجع: الفقرة ١٧)

أ٣١. قد يتم إعداد تقرير من النوع (٢) لتلبية احتياجات عدة مراجعين مختلفين للمنشأة المستفيدة؛ ولذلك فإن اختبارات أدوات الرقابة والنتائج الموضحة في تقرير مراجع المنشأة الخدمية قد لا تكون ذات صلة بالإقرارات التي تعد مهمة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة. ويتم تقويم اختبارات أدوات الرقابة ذات الصلة ونتائجها لتحديد أن تقرير مراجع المنشأة الخدمية يقدم ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن فاعلية أدوات الرقابة لدعم تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر. وفي سبيل القيام بذلك، قد يأخذ مراجع المنشأة المستفيدة في الحسبان العوامل الآتية:

(أ) الفترة الزمنية التي تغطيها اختبارات أدوات الرقابة والوقت المنقضي منذ تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة؛

(ب) نطاق عمل مراجع المنشأة الخدمية والخدمات والآليات التي تمت تغطيتها، وأدوات الرقابة التي تم اختبارها والاختبارات التي تم تنفيذها، والطريقة التي ترتبط بها أدوات الرقابة المختبرة بأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة؛

(ج) نتائج اختبارات أدوات الرقابة ورأي مراجع المنشأة الخدمية في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ٣٢. بالنسبة لإقرارات معينة، كلما قلت الفترة التي يغطيها اختبار معين وطالت الفترة المنقضية منذ أداء الاختبار، قلت أدلة المراجعة التي قد يوفرها الاختبار. وعند مقارنة الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (٢) بفترة التقرير المالي للمنشأة المستفيدة، فقد يستنتج مراجع المنشأة المستفيدة أن التقرير من النوع (٢) يوفر أدلة مراجعة أقل إذا كان هناك تداخل بسيط بين الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (٢) والفترة التي ينوي مراجع المنشأة المستفيدة أن يستند بشأنها على التقرير. وفي هذه الحالة، فإن التقرير من النوع (٢) الذي يغطي فترة سابقة أو لاحقة قد يوفر أدلة مراجعة إضافية. وفي حالات أخرى، قد يحدد مراجع المنشأة المستفيدة أنه من الضروري تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، أو الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذها، بهدف الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ٣٣. قد يكون من الضروري أيضاً لمراجع المنشأة المستفيدة أن يحصل على أدلة إضافية بشأن التغييرات المهمة التي طرأت على أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية خارج الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (٢)، أو أن يحدد إجراءات المراجعة الإضافية التي ينبغي تنفيذها. وقد تشمل العوامل ذات الصلة، في تحديد أدلة المراجعة الإضافية التي يلزم الحصول عليها بشأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية التي كانت تعمل خارج الفترة التي يغطيها تقرير مراجع المنشأة الخدمية، ما يلي:

- أهمية مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى الإقرارات؛
- أدوات الرقابة الخاصة التي تم اختبارها خلال الفترة الأولية، والتغييرات المهمة التي طرأت عليها منذ اختبارها، بما في ذلك التغييرات في نظام المعلومات والآليات والموظفين؛
- درجة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات؛
- طول الفترة المتبقية؛
- الحد الذي ينوي مراجع المنشأة المستفيدة أن يخفض إليه الإجراءات الأساس الإضافية استناداً إلى الاعتماد على أدوات الرقابة؛
- فاعلية بيئة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة.

أ٣٤. يمكن الحصول على أدلة مراجعة إضافية، على سبيل المثال، عن طريق تمديد اختبارات أدوات الرقابة على مدى الفترة المتبقية أو اختبار متابعة المنشأة المستفيدة لأدوات الرقابة.

أ٣٥. إذا كانت فترة الاختبارات التي نفذها مراجع المنشأة الخدمية تقع بالكامل خارج فترة التقرير المالي للمنشأة المستفيدة، فلن يكون بمقدور مراجع المنشأة المستفيدة الاعتماد على تلك الاختبارات لاستنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية، لأنها لا توفر أدلة عن فاعلية تلك الأدوات في فترة المراجعة الحالية، إلا إذا تم تنفيذ إجراءات أخرى.

أ٣٦. في ظروف معينة، قد تكون الخدمة التي تقدمها المنشأة الخدمية مصممة مع افتراض أن المنشأة المستفيدة ستقوم بتنفيذ أدوات رقابة معينة. فعلى سبيل المثال، قد يتم تصميم الخدمة مع افتراض أن المنشأة المستفيدة ستكون لديها أدوات رقابة مطبقة لأجل التصريح بالمعاملات قبل إرسالها إلى المنشأة الخدمية لمعالجتها. وفي مثل هذه الحالة، يمكن أن يتضمن وصف المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة وصفاً لأدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة. وينظر مراجع المنشأة المستفيدة فيما إذا كانت أدوات الرقابة المُكمِّلة في المنشأة المستفيدة ملائمة للخدمة المقدمة للمنشأة.

أ٣٧. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يعتقد أن تقرير مراجع المنشأة الخدمية قد لا يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، على سبيل المثال، إذا كان تقرير مراجع المنشأة الخدمية لا يتضمن وصفاً لاختبارات مراجع المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة وما ترتب عليها من نتائج، فإن مراجع المنشأة المستفيدة قد يعزز فهمه لإجراءات مراجع المنشأة الخدمية واستنتاجاته عن طريق الاتصال بالمنشأة الخدمية، عبر المنشأة المستفيدة، لطلب إجراء مناقشة مع مراجع المنشأة الخدمية حول نطاق ونتائج عمله. كما يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية، إذا رأى ضرورة لذلك، من خلال المنشأة المستفيدة، لطلب أن يقوم مراجع المنشأة الخدمية بتنفيذ إجراءات في المنشأة الخدمية. وفي حالات أخرى، قد يقوم مراجع المنشأة المستفيدة، أو مراجع آخر بناءً على طلب من مراجع المنشأة المستفيدة، بتنفيذ مثل هذه الإجراءات.

أ٣٨. يحدد التقرير من النوع (٢) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية نتائج الاختبارات، بما في ذلك الاستثناءات والمعلومات الأخرى التي يمكن أن تؤثر على استنتاجات مراجع المنشأة المستفيدة. لكن الاستثناءات التي يشير لها مراجع المنشأة الخدمية أو الرأي المعدل في التقرير من النوع (٢) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية لا يعني بشكل تلقائي أن التقرير من النوع (٢) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية لن يكون مفيداً لمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري. وبدلاً من ذلك، فإن الاستثناءات والأمور التي تؤدي إلى إبداء رأي معدل في التقرير من النوع (٢) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية، يتم أخذها في الحسبان عند تقييم مراجع المنشأة المستفيدة لاختبار أدوات الرقابة الذي نفذه مراجع المنشأة الخدمية. وقد يقوم مراجع المنشأة المستفيدة، عند نظره في الاستثناءات والأمور التي أدت إلى إبداء رأي معدل، بمناقشة تلك الأمور مع مراجع المنشأة الخدمية. ويتوقف هذا التواصل على اتصال المنشأة المستفيدة بالمنشأة الخدمية والحصول على موافقتها على إجراء هذا التواصل.

الإبلاغ بجوانب القصور في الرقابة الداخلية التي يتم تحديدها أثناء المراجعة

أ٣٩. يتعين على مراجع المنشأة المستفيدة أن يبلغ، كتابةً وفي الوقت المناسب، كلاً من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة المحددة أثناء المراجعة.[١١] كما يتعين على مراجع المنشأة المستفيدة أن يبلغ المستوى الإداري المناسب في الوقت المناسب بأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية المحددة أثناء المراجعة، والتي لها بحسب الحكم المهني لمراجع المنشأة المستفيدة أهمية كافية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة.[١٢] ومن بين الأمور التي قد يحددها مراجع المنشأة المستفيدة أثناء المراجعة، والتي يمكن إبلاغها لكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المنشأة المستفيدة، ما يلي:

- أي متابعة لأدوات الرقابة يمكن تطبيقها بمعرفة المنشأة المستفيدة، بما في ذلك تلك المحددة نتيجة الحصول على تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)؛
- الحالات التي تتم الإشارة فيها في التقرير من النوع (١) أو النوع (٢) إلى أدوات الرقابة المُكمِّلة في المنشأة المستفيدة، مع عدم تطبيق تلك الأدوات في المنشأة المستفيدة؛

---

١١ معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرتان ٩ و١٠

١٢ معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ١٠

- أدوات الرقابة التي قد تكون هناك حاجة إليها في المنشأة الخدمية والتي لا يبدو أنه قد تم تطبيقها أو التي لم يغطيها تقرير من النوع (٢) بشكل محدد.

التقارير من النوع (١) والنوع (٢) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن (راجع: الفقرة ١٨)

أ٤٠. في حالة استخدام المنشأة الخدمية لمنشأة خدمية من الباطن، فإن تقرير مراجع المنشأة الخدمية قد يتضمن أو يستبعد أهداف الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية من الباطن وأدوات الرقابة المرتبطة بها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وفي نطاق ارتباط مراجع المنشأة الخدمية. وتُعرف هاتان الطريقتان لإعداد التقرير باسم الطريقة الشاملة وطريقة الاستثناء، على الترتيب. وإذا استبعد التقرير من النوع (١) أو النوع (٢) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن، وكانت الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فيتعين على مراجع المنشأة المستفيدة أن يطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالمنشأة الخدمية من الباطن. وتتوقف طبيعة ومدى العمل الذي ينبغي أن ينفذه مراجع المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن على طبيعة وأهمية تلك الخدمات بالنسبة للمنشأة المستفيدة ومدى صلة تلك الخدمات بالمراجعة. ويساعد تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٩ مراجع المنشأة المستفيدة في تحديد تأثير المنشأة الخدمية من الباطن وطبيعة ومدى العمل الذي ينبغي تنفيذه.

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المُصححة فيما يتعلق بالأنشطة المُنفَّذة في المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ١٩)

أ٤١. قد تكون المنشأة الخدمية مطالبة بموجب شروط العقود المبرمة مع المنشآت المستفيدة بالإفصاح للمنشآت المستفيدة المتضررة عن أية حالة غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح أو أي تحريفات لم يتم تصحيحها، يمكن نسبتها إلى إدارة أو موظفي المنشأة الخدمية. ووفقاً لمتطلبات الفقرة ١٩، فإن مراجع المنشأة المستفيدة يقدم استفسارات لإدارة المنشأة المستفيدة عمّا إذا كانت المنشأة الخدمية قد قدمت تقريراً بأي أمور من ذلك القبيل، ويقوّم ما إذا كان لأي من الأمور التي تم التقرير عنها من المنشأة الخدمية تأثير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية لمراجع المنشأة المستفيدة. وفي ظروف معينة، قد يطلب مراجع المنشأة المستفيدة معلومات إضافية لإجراء هذا التقويم، وقد يطلب من المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية للحصول على المعلومات الضرورية.

التقرير من مراجع المنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٤٢. عندما لا يكون بمقدور مراجع المنشأة المستفيدة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية والتي تُعد ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فعندئذٍ يوجد قيد على نطاق المراجعة. وقد يكون هذا هو الحال عندما:

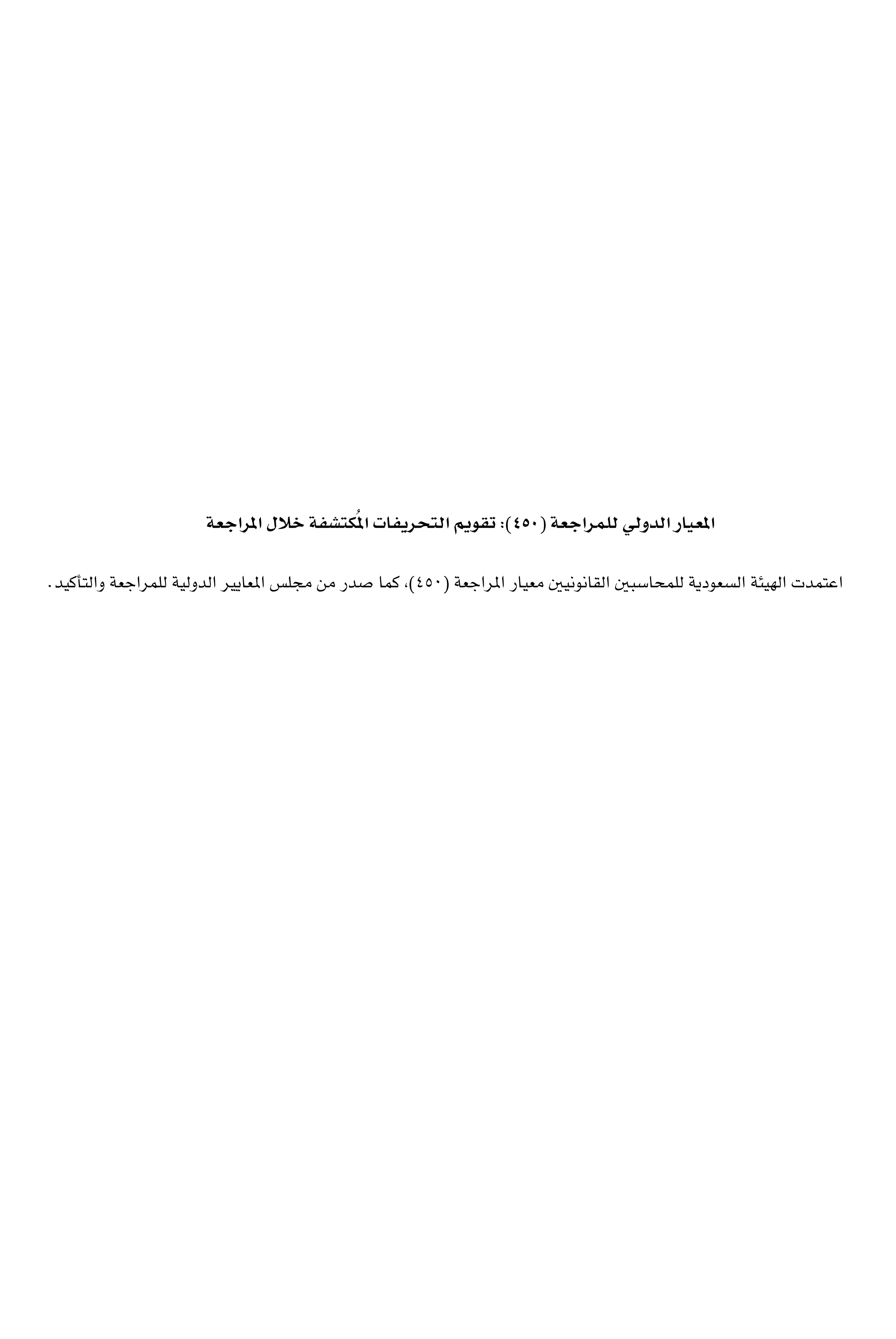
- لا يكون بمقدور مراجع المنشأة المستفيدة التوصل إلى فهم كافٍ للخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية ولا يتوفر لديه الأساس اللازم لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها؛ أو
- يتضمن تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر توقعاً بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، ولا يكون بمقدوره الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات؛ أو
- لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة إلا من السجلات التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية، ولا يستطيع مراجع المنشأة المستفيدة الاطلاع بشكل مباشر على هذه السجلات.

ويتوقف إصدار مراجع المنشأة المستفيدة لرأي متحفظ أو امتناعه عن إبداء رأي على استنتاجه بشأن ما إذا كانت الآثار المحتملة على القوائم المالية آثار جوهرية أو منتشرة.

الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين ٢١، ٢٢)

أ٤٣. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية في تقرير مراجع المنشأة المستفيدة، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج مراجع المنشأة المستفيدة إلى موافقة مراجع المنشأة الخدمية قبل إضافة مثل هذه الإشارة.

أ٤٤. لا تغير حقيقة استخدام المنشأة المستفيدة لمنشأة خدمية من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة، وفقاً لمعايير المراجعة، عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس معقول يدعم رأيه. ولهذا، فإن مراجع المنشأة المستفيدة لا يشير إلى تقرير مراجع المنشأة الخدمية باعتباره أساساً، ولو جزئياً، لرأي مراجع المنشأة المستفيدة في القوائم المالية. ومع ذلك، فعندما يُبدي مراجع المنشأة المستفيدة رأياً معدلاً بسبب رأي معدل في تقرير مراجع المنشأة الخدمية، فإن مراجع المنشأة المستفيدة لا يمنع من الإشارة إلى تقرير مراجع المنشأة الخدمية إذا كانت تلك الإشارة تساعد في توضيح سبب إبداء الرأي المعدل لمراجع المنشأة المستفيدة. وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج مراجع المنشأة المستفيدة إلى موافقة مراجع المنشأة الخدمية قبل إضافة مثل هذه الإشارة.



المعيار الدولي للمراجعة (٤٥٠): تقويم التحريفات المُكتشفة خلال المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٤٥٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٤٥٠)

تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٤٥٠) *"تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"* .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن تقويم تأثير التحريفات المُكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المُصَحَّحَة، إن وجدت، على القوائم المالية. ويتناول معيار المراجعة (٧٠٠) مسؤولية المراجع، عند تكوين رأي في القوائم المالية، عن استنتاج ما إذا كان قد تم الوصول إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريف الجوهري. ويأخذ استنتاج المراجع المطلوب بموجب معيار المراجعة (٧٠٠) في الحسبان تقويمه لتأثير التحريفات غير المُصحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار.[١] ويتناول معيار المراجعة (٣٢٠)[٢] مسؤولية المراجع عن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند تخطيط وتنفيذ مراجعة للقوائم المالية.

تاريخ السريان

٢. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٣. هدف المراجع هو تقويم أثر:

(أ) التحريفات المُكتشفة على المراجعة؛

(ب) التحريفات غير المُصحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية.

التعريفات

٤. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) التحريف: اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن طريق خطأ أو غش. (راجع: الفقرة أ١)

وعندما يبدي المراجع رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، بحسب حكم المراجع، ضرورية لعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة.

(ب) التحريفات غير المُصحَّحة: تحريفات قام المراجع بتجميعها خلال المراجعة ولم يتم تصحيحها.

المتطلبات

تجميع التحريفات المُكتشفة

٥. يجب على المراجع تجميع التحريفات المُكتشفة أثناء المراجعة، بخلاف تلك التي من الواضح أنها ليست ذات شأن. (راجع: الفقرات أ٢–أ٦)

مراعاة التحريفات المُكتشفة خلال التقدم في المراجعة

٦. يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة بحاجة إلى إعادة نظر في الحالات الآتية:

---

[١] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان ١٠–١١.

[٢] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

(أ) إذا كانت طبيعة التحريفات المُكتشفة والظروف التي حدثت فيها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى يمكن أن تكون جوهرية عند اقترانها بالتحريفات المجمعة أثناء المراجعة؛ أو (راجع: الفقرة أ٧)

(ب) إذا كان مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة يقترب من الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠). (راجع: الفقرة أ٨)

٧. إذا قامت الإدارة، بناءً على طلب المراجع، بالتحقق من فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح وصححت التحريفات المكتشفة، فيجب على المراجع أن يُنفذ إجراءات مراجعة إضافية لتحديد ما إذا كانت هناك تحريفات لا تزال موجودة. (راجع: الفقرة أ٩)

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها

٨. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع أن يُبلِّغ المستوى الإداري المناسب بجميع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة في الوقت المناسب.[٣] ويجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات. (راجع: الفقرات أ١٠–أ١٢)

٩. إذا رفضت الإدارة تصحيح بعضٍ أو جميع التحريفات التي أبلغ عنها المراجع، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأسباب عدم إجراء التصحيحات، ويجب أن يأخذ ذلك الفهم في الحسبان عند تقويم ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري. (راجع: الفقرة أ١٣)

تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَحة

١٠. قبل تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَحة، يجب على المراجع إعادة تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) للتأكد مما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة. (راجع: الفقرتين أ١٤، أ١٥)

١١. يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَحة تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها. وعند القيام بهذا التحديد، يجب على المراجع أن ينظر فيما يلي:

(أ) حجم وطبيعة التحريفات فيما يتعلق بكل من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة والقوائم المالية ككل، والظروف الخاصة بحدوثها؛ (راجع: الفقرات أ١٦–أ٢٢، أ٢٤، أ٢٥)

(ب) تأثير التحريفات غير المُصحَحة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، والقوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة أ٢٣)

التواصل مع المكلفين بالحوكمة

١٢. يجب على المراجع أن يُبلغ المكلفين بالحوكمة بالتحريفات غير المُصحَحة وما قد يكون لها من تأثير، منفردة أو في مجملها، على الرأي الوارد في تقرير المراجع، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب نظام أو لائحة.[٤] ويجب أن يحدد بلاغ المراجع التحريفات الجوهرية غير المُصحَحة، كل منها على حدة. ويجب أن يطلب المراجع تصحيح التحريفات غير المُصحَحة. (راجع: الفقرات أ٢٦–أ٢٨)

١٣. يجب على المراجع أيضاً أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بتأثير التحريفات غير المُصحَحة المتعلقة بالفترات السابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، وعلى القوائم المالية ككل.

الإفادات المكتوبة

١٤. يجب على المراجع أن يطلب إفادة مكتوبة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلفين بالحوكمة بشأن ما إذا كانوا يعتقدون أن تأثير التحريفات غير المُصحَحة، منفردة وفي مجملها، تُعد غير جوهرية على القوائم المالية ككل. ويجب تضمين ملخص بهذه البنود في الإفادة المكتوبة أو إرفاقه بها. (راجع: الفقرة أ٢٩)

---

٣ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ٧

٤ انظر الحاشية ٣.

التوثيق

١٥. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[٥] (راجع: الفقرة أ٣٠)

(أ) المبلغ الذي سيُنظر إلى التحريفات الأقل منه على أنها ليست ذات شأن بشكل واضح (فقرة ٥)؛

(ب) جميع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة وما إذا كان قد تم تصحيحها؛ (الفقرات ٥ و٨ و١٢)؛

(ج) استنتاج المراجع ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَحة تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها، وأساس هذا الاستنتاج (فقرة ١١).

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف التحريف (راجع: الفقرة ٤(أ))

أ١. يمكن أن تنتج التحريفات من:

(أ) عدم الدقة في جمع أو معالجة البيانات التي أُعدت منها القوائم المالية؛

(ب) إغفال ذكر مبلغ أو إفصاح، ويشمل ذلك الإفصاحات غير الكافية أو غير المكتملة، والإفصاحات المطلوبة للوفاء بأهداف الإفصاح لبعض أطر التقرير المالي المنطبقة؛[٦]

(ج) تقدير محاسبي غير صحيح ناتج من تجاهل الحقائق أو إساءة تفسيرها بشكل واضح؛

(د) اجتهادات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يرى المراجع أنها غير معقولة أو اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي يرى المراجع أنها غير مناسبة؛

(ه) التصنيف أو التجميع أو التقسيم غير المناسب للمعلومات؛

(و) إغفال ذكر إفصاح ضروري للقوائم المالية لتحقيق عرض عادل يفوق الإفصاحات المطلوبة على نحو خاص في الإطار، وذلك للقوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل.[٧]

ويذكر معيار المراجعة (٢٤٠) أمثلة للتحريفات الناتجة عن الغش.[٨]

تجميع التحريفات المُكتشفة (راجع: الفقرة ٥)

"من الواضح أنها ليست ذات شأن"

أ٢. تتطلب الفقرة ٥ من هذا المعيار أن يقوم المراجع بجمع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة بخلاف تلك التي من الواضح أنها ليست ذات شأن. ولا يُعَد مصطلح "من الواضح أنها ليست ذات شأن" تعبيراً آخر عن مصطلح "غير جوهري". فالتحريفات التي من الواضح أنها ليست ذات شأن ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر)، أو ذات طبيعة مختلفة كلياً عن تلك التي يمكن تحديدها بأنها جوهرية، وسيكون من الواضح أنها تحريفات ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر "من الواضح أنه ليس ذا شأن"، فإن التحريف لا تنطبق عليه تلك الصفة.

---

٥ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ٦

٦ على سبيل المثال، تنص الفقرة ٤٢ح من المعيار الدولي للتقرير المالي (٧) "الأدوات المالية: الإفصاحات"، على ما يلي: "يجب على المنشأة الإفصاح عن أي معلومات إضافية تعتبرها ضرورية لتحقيق أهداف الإفصاح الواردة في الفقرة...".

٧ على سبيل المثال، تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي من المنشأة تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم تأثير بعض المعاملات والأحداث والحالات الأخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة (المعيار الدولي للمحاسبة (١) "عرض القوائم المالية"، الفقرة ١٧ (ج)).

٨ معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات أ١-أ٧

التحريفات في القوائم الفردية

أ٣. قد يحدد المراجع مبلغاً بحيث تكون أي تحريفات لمبالغ أقل منه في القوائم الفردية من الواضح أنها ليست ذات شأن، ولا يلزم تجميعها لأن المراجع يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية. لكن تحريفات المبالغ التي تزيد عن المبلغ المحدد يتم تجميعها على النحو المطلوب بموجب الفقرة ٥ من هذا المعيار. وبالإضافة إلى ذلك، فإن التحريفات المتعلقة بالمبالغ قد لا يكون من الواضح أنها ليست ذات شأن عندما يتم الحكم عليها بناءً على ضوابط الطبيعة أو الظروف، وإذا لم تكن كذلك، فيتم تجميعها على النحو المطلوب بموجب الفقرة ٥ من هذا المعيار.

التحريفات في الإفصاحات

أ٤. قد تكون التحريفات في الإفصاحات من الواضح أيضاً أنها ليست ذات شأن، سواءً تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي من ضوابط الحجم أو الطبيعة أو الظروف. ويتم أيضاً تجميع ما تحتوي عليه الإفصاحات من تحريفات لا يمكن اعتبارها أنها ليست ذات شأن بشكل واضح لمساعدة المراجع في تقويم تأثير تلك التحريفات على الإفصاحات ذات الصلة والقوائم المالية ككل. وتقدم الفقرة أ١٧ من هذا المعيار أمثلة على الحالات التي قد تكون فيها التحريفات في الإفصاحات النوعية جوهرية.

تجميع التحريفات

أ٥. لا يمكن جمع التحريفات التي بحسب الطبيعة أو الظروف، التي تم تجميعها على النحو المبين في الفقرتين أ٣ وأ٤، مع بعضها مثلما يمكن أن يتم في حالة تحريفات المبالغ. ومع ذلك، فإن المراجع مُطالب بموجب الفقرة ١١ من هذا المعيار بتقويم تلك التحريفات منفردة وفي مجملها (أي بشكل جماعي مع تحريفات أخرى) لتحديد ما إذا كانت جوهرية.

أ٦. لمساعدة المراجع في تقويم تأثير التحريفات المجمعة أثناء المراجعة وفي إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالتحريفات، فإنه قد يكون من المفيد التمييز بين التحريفات الواقعية، والتحريفات الاجتهادية، والتحريفات المُعمّمة.

- التحريفات الواقعية هي التحريفات التي لا يوجد أي شك بشأنها.
- التحريفات الاجتهادية هي الفروق الناتجة عن اجتهادات الإدارة بما في ذلك تلك المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية (ويشمل ذلك اختيار أو تطبيق السياسات المحاسبية) التي يرى المراجع أنها غير معقولة أو غير مناسبة.
- التحريفات المُعمَّمة هي أفضل تقدير يقوم به المراجع للتحريفات في مجتمعات العينات، ويشمل ذلك تعميم التحريفات المُكتشفة في عينات المراجعة على كامل مجتمعات العينة التي سُحبت منها العينات. ويقدم معيار المراجعة (٥٣٠) إرشادات بشأن تحديد التحريفات المُعمَّمة وتقويم النتائج.[٩]

مراعاة التحريفات المُكتشفة خلال التقدم في المراجعة (راجع: الفقرتين ٦، ٧)

أ٧. قد لا يكون التحريف حدثاً منعزلاً. ومما يدل على وجود تحريفات أخرى، على سبيل المثال، اكتشاف المراجع لتحريف نشأ بسبب عطل في الرقابة الداخلية، أو بسبب افتراضات أو طرق تقويم غير مناسبة تم تطبيقها على نطاق واسع من قبل المنشأة.

أ٨. في حالة اقتراب مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة من الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠)، فقد يكون هناك مستوى أكبر من مستوى الخطر المنخفض الذي يمكن قبوله بأن التحريفات المحتملة غير المكتشفة، عند النظر لها مع مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة، يمكن أن تتجاوز الأهمية النسبية. ويمكن أن توجد التحريفات غير المكتشفة بسبب وجود خطر العينة وخطر غير مرتبط بالعينة.[١٠]

أ٩. قد يطلب المراجع من الإدارة أن تتحقق من فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لكي تفهم الإدارة سبب التحريف الذي اكتشفه المراجع، وأن تنفذ إجراءات لتحديد مبلغ التحريف الفعلي في فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح، وأن تجري تعديلات مناسبة

---

[٩] معيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"، الفقرتان ١٤ و١٥

[١٠] معيار المراجعة ٥٣٠، الفقرة ٥ (ج)-(د)

على القوائم المالية. وقد يُقدَّم مثل هذا الطلب، على سبيل المثال، بناءً على تعميم المراجع للتحريفات المُكتشفة في عينة المراجعة على كامل المجتمع الذي سُحبت منه العينة.

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها (راجع: الفقرتين ٨، ٩)

أ١٠. يُعَد الإبلاغ عن التحريفات في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب أمراً مهماً، حيث إنه يمكّن الإدارة من تقويم ما إذا كانت فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات مُحرَّفة، وإعلام المراجع في حال معارضتها، واتخاذ ما يلزم من تصرفات. وعادةً ما يكون المستوى الإداري المناسب هو المستوى الذى يتحمل المسؤولية ويملك الصلاحية لتقويم التحريفات واتخاذ التصرف الضروري.

أ١١. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن تحريفات معينة للإدارة أو الأفراد الآخرين داخل المنشأة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

أ١٢. إن تصحيح الإدارة لجميع التحريفات، بما في ذلك التي أبلغ عنها المراجع، يمكّنها من الاحتفاظ بدفاتر وسجلات محاسبية دقيقة ويقلل من مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية في المستقبل، الذي يسببه التأثير التراكمي للتحريفات غير الجوهرية غير المصححة المتعلقة بالفترات السابقة.

أ١٣. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية معدة ومعروضة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ويتضمن هذا التقويم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على التحيز المحتمل في اجتهادات الإدارة،[١١] التي قد تتأثر بفهم المراجع لأسباب عدم قيام الإدارة بإجراء التصحيحات.

تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَحة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

أ١٤. يستند تحديد المراجع للأهمية النسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) في الغالب إلى تقديرات النتائج المالية للمنشأة، نظراً لأن النتائج المالية الفعلية قد لا تكون معروفة في ذلك الوقت. ولذلك، وقبل تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المُصحَحة، قد يكون من الضروري إعادة النظر في الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) وذلك بالاستناد إلى النتائج المالية الفعلية.

أ١٥. يوضح معيار المراجعة ٣٢٠ أنه يتم إعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل خلال التقدم في المراجعة (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) إذا أصبح المراجع أثناء المراجعة على دراية بمعلومات كانت ستجعله يُحدد مبلغاً (أو مبالغ) يختلف عما تم تحديده ابتداءً.[١٢] ولذا، فإن أية إعادة نظر مهمة من المرجح أن تتم قبل تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المُصحَّحة. ومع ذلك، فإذا قام المراجع بإعادة تقييم للأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) (انظر الفقرة ١٠ من هذا المعيار) وأدى ذلك إلى تحديد مبلغ (أو مبالغ) أقل، فينبغي عندئذ إعادة النظر في الأهمية النسبية للأداء ومدى مناسبة طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية بغية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة.

أ١٦. يتم النظر في كل تحريف منفرد لمبلغ ما لتقويم تأثير هذا التحريف على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، بما في ذلك ما إذا كان مستوى الأهمية النسبية قد تم تجاوزه لتلك الفئة المعينة من المعاملات أو لذلك الرصيد أو الإفصاح المعين، إن وجد.

أ١٧. بالإضافة لذلك، يتم النظر في كل تحريف منفرد في إفصاح نوعي، لتقويم تأثيره على الإفصاحات ذات الصلة، وكذلك تأثيره العام على القوائم المالية ككل. ويُعد تحديد ما إذا كان تحريف ما في إفصاح نوعي جوهرياً، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق والظروف الخاصة بالمنشأة، مسألة تنطوي على ممارسة الحكم المهني. ومن بين الأمثلة التي قد تكون فيها هذه التحريفات جوهرية ما يلي:

---

١١ معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٢

١٢ معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ١٢

- الأوصاف غير الدقيقة أو غير المكتملة للمعلومات المتعلقة بالأهداف والسياسات والآليات الخاصة بإدارة رأس المال للمنشآت التي لها أنشطة تأمين وأنشطة مصرفية.
- إغفال ذكر معلومات عن أحداث أو ظروف قد تؤدي إلى خسارة هبوط في القيمة (على سبيل المثال، انخفاض كبير على المدى الطويل في الطلب على معدن أو سلعة) في منشأة لها عمليات تعدين.
- الوصف غير الصحيح لسياسة محاسبية تتعلق ببند مهم في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية.
- الوصف غير الكافي لحساسية سعر الصرف في منشأة تقوم بأنشطة تجارية دولية.

أ١٨. عند تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد بطبيعتها جوهرية، على النحو المطلوب في الفقرة ١١ من هذا المعيار، ينظر المراجع في التحريفات غير المصححة في المبالغ والإفصاحات. وقد يتم اعتبار تلك التحريفات جوهرية سواءً بمفردها، أو عند اقترانها بتحريفات أخرى. فعلى سبيل المثال، واعتماداً على التحريفات التي تم اكتشافها في الإفصاحات، قد ينظر المراجع فيما يلي:

(أ) ما إذا كانت الأخطاء المكتشفة مستمرة أم منتشرة؛ أو

(ب) ما إذا كان عدد من التحريفات التي تم اكتشافها ذا صلة بنفس الأمر، ويمكن أن تؤثر على فهم المستخدمين لذلك الأمر عند النظر فيها مجتمعة.

ويُعد النظر في التحريفات المجمعة مفيداً أيضاً عند تقويم القوائم المالية وفقاً للفقرة ١٣(د) من معيار المراجعة (٧٠٠)، الذي يتطلب من المراجع النظر فيما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم تقويضه عن طريق إدراج معلومات غير ملائمة أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها.

أ١٩. إذا تم الحكم على تحريف بأنه تحريف جوهري بمفرده، فمن غير المرجح إمكانية التعويض عنه بتحريفات أخرى. فعلى سبيل المثال، إذا تمت المبالغة في الإيرادات بشكل جوهري، فإن القوائم المالية ككل تُعد محرفة بشكل جوهري، حتى مع تعويض تأثير ذلك التحريف على الأرباح – وبشكل كامل – عن طريق المبالغة بنفس القدر في المصروفات. وقد يكون من المناسب التعويض عن التحريفات ضمن رصيد نفس الحساب أو نفس فئة المعاملات؛ ولكن يُنظر في مخاطر وجود تحريفات أخرى غير مكتشفة قبل استنتاج أن التعويض عن التحريفات حتى وإن كانت غير جوهرية هو أمر مناسب.[١٢]

أ٢٠. يشمل تحديد ما إذا كان التحريف في التصنيف جوهرياً تقويم الاعتبارات النوعية، مثل تأثير التحريف في التصنيف على التعهدات المتعلقة بالديون أو التعهدات التعاقدية الأخرى، أو التأثير على البنود الفردية أو الإجماليات الفرعية، أو التأثير على النسب الرئيسة. وقد تتوفر ظروف يستنتج فيها المراجع أن التحريف في التصنيف لا يعد جوهرياً على مستوى القوائم المالية ككل، بالرغم من أنه قد يتجاوز مستوى أو مستويات الأهمية النسبية في تقويم التحريفات الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد لا يُعَد التصنيف الخاطئ بين البنود في قائمة المركز المالي جوهرياً في سياق القوائم المالية ككل عندما يكون مبلغ التصنيف الخاطئ صغيراً بالنسبة لحجم البنود ذات الصلة في قائمة المركز المالي ولا يؤثر التصنيف الخاطئ على قائمة الدخل أو النسب الرئيسية.

أ٢١. قد تؤدي الظروف المتعلقة ببعض التحريفات إلى قيام المراجع بتقويمها على أنها جوهرية، بمفردها أو عند النظر فيها مع التحريفات الأخرى المجمعة أثناء المراجعة، حتى وإن كانت بمستوى أقل من مستوى الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. ومن بين الظروف التي قد تُؤثر على التقويم المدى الذي يكون للتحريف فيه:

- تأثير على الالتزام بالمتطلبات التنظيمية؛ أو
- تأثير على الالتزام بالتعهدات المتعلقة بالديون أو المتطلبات التعاقدية الأخرى؛ أو

---

[١٢] قد يتطلب تحديد عدد من التحريفات غير الجوهرية ضمن رصيد نفس الحساب أو نفس فئة المعاملات من المراجع إعادة تقييم خطر التحريف الجوهري لرصيد ذلك الحساب أو لتلك الفئة من المعاملات.

- علاقة بالاختيار أو التطبيق غير الصحيح لسياسة محاسبية لها تأثير غير جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، لكن من المرجح أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للفترات المستقبلية؛ أو
- صلة بإخفاء تغيير في الأرباح أو الاتجاهات الأخرى، خصوصاً في سياق الظروف الاقتصادية والصناعية العامة؛ أو
- تأثير على النسب المستخدمة في تقويم المركز المالي للمنشأة أو نتائج العمليات أو التدفقات النقدية؛ أو
- تأثير على معلومات القطاع المعروضة في القوائم المالية (على سبيل المثال، أهمية الأمر لقطاع أو جزء آخر من أعمال المنشأة تم تحديده على أنه يؤدي دوراً مهماً في عمليات المنشأة أو ربحيتها)؛ أو
- تأثير في زيادة أجر الإدارة، على سبيل المثال، عن طريق ضمان الوفاء بمتطلبات منح المكافآت أو الحوافز الأخرى؛ أو
- أهمية فيما يتعلق بفهم المراجع للاتصالات المعروفة سابقاً مع المستخدمين، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالأرباح المتنبأ بها؛ أو
- علاقة ببنود تشمل أطرافاً معينة (على سبيل المثال، ما إذا كانت الأطراف الخارجية في المعاملة ذات علاقة بأعضاء في إدارة المنشأة)؛ أو
- صلة بإغفال ذكر معلومات لا يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق بشكل خاص، لكنها بحسب حكم المراجع مهمة لفهم المستخدمين للمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة؛ أو
- تأثير على المعلومات الأخرى التي سيتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة (على سبيل المثال، المعلومات التي سيتم تضمينها تحت عنوان "نقاش وتحليل الإدارة" أو "استعراض الأداء التشغيلي والمالي") والتي يتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية. ويتناول معيار المراجعة (٧٢٠)[١٤] مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى.

وهذه الظروف ليست سوى أمثلة؛ ومن غير المرجح أن توجد جميعها في جميع عمليات المراجعة، وليس بالضرورة أن تكون هذه القائمة كاملة. ولا يؤدي وجود أي ظروف كهذه المذكورة أعلاه، بالضرورة، إلى استنتاج أن التحريف جوهري.

أ٢٢. يوضح معيار المراجعة (٢٤٠)[١٥] الطريقة التي يجب أن يتم النظر بها في الآثار المترتبة على التحريف الذي ينتج، أو قد ينتج، عن غش فيما يتعلق بجوانب المراجعة الأخرى، حتى وإن كان حجم التحريف غير جوهري فيما يتعلق بالقوائم المالية. واعتماداً على الظروف، يمكن أن تكون التحريفات في الإفصاحات مؤشراً أيضاً على حدوث غش، وقد تنشأ هذه التحريفات، على سبيل المثال، من:

- إفصاحات مضللة نتجت عن تحيز في اجتهادات الإدارة؛ أو
- إفصاحات كثيرة مكررة أو غير مفيدة، يُقصد منها حجب الفهم السليم لأمور واردة في القوائم المالية.

وعند النظر في الآثار المترتبة على التحريفات في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، يمارس المراجع نزعة الشك المهني وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠).[١٦]

أ٢٣. قد يكون للتأثير التراكمي للتحريفات غير الجوهرية التي لم يتم تصحيحها والمتعلقة بفترات سابقة تأثير جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية. وتوجد مناهج مختلفة ومقبولة لتقويم المراجع لتأثير هذه التحريفات غير المُصَحَّحَة على القوائم المالية للفترة الحالية. ويوفر استخدام نفس منهج التقويم الاتساق من فترة لأخرى.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢٤. في حالة مراجعة منشأة قطاع عام، فإن تقويم ما إذا كان التحريف يعد جوهرياً قد يتأثر أيضاً بمسؤوليات المراجع التي يحددها نظام أو لائحة أو أي أوامر ملزمة أخرى بشأن التقرير عن أمور خاصة، بما في ذلك على سبيل المثال، التقرير عن الغش.

---

١٤ معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

١٥ معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٦

١٦ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"، الفقرة ١٥

أ٢٥. علاوةً على ذلك، فإن قضايا مثل المصلحة العامة والمساءلة والنزاهة وضمان فاعلية الإشراف القانوني، قد تؤثر بشكل خاص على تقييم ما إذا كان بند ما يعد جوهرياً بطبيعته. وينطبق هذا بوجه خاص على البنود التي تتعلق بالالتزام بنظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى.

إبلاغ المكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٢)

أ٢٦. في حالة الإبلاغ عن التحريفات غير المُصحَحة لأشخاص يتحملون مسؤوليات إدارية وكان لهؤلاء الأشخاص أيضاً مسؤوليات تتعلق بالحوكمة، فليس هناك داع للإبلاغ عن التحريفات مرة أخرى لنفس الأشخاص لما لهم من دور في الحوكمة. ولكن لابد أن يكون المراجع مقتنعاً بأن إبلاغ الأشخاص الذين يتحملون مسؤوليات إدارية يكفي لإبلاغ جميع من كان المراجع سيقوم بإبلاغهم في ظروف أخرى لصفتهم في الحوكمة.[١٧]

أ٢٧. عندما يكون هناك عدد كبير من التحريفات غير المُصحَحة غير الجوهرية بمفردها، يمكن أن يقوم المراجع بالإبلاغ عن عدد هذه التحريفات وأثرها المالي العام، بدلاً من الإبلاغ بتفاصيل كل تحريف غير مصحح بشكل فردي.

أ٢٨. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالإفادات المكتوبة التي يطلبها (انظر الفقرة ١٤ من هذا المعيار).[١٨] ويمكن أن يناقش المراجع مع المكلفين بالحوكمة أسباب الفشل في تصحيح التحريفات والآثار المترتبة عليه، مع مراعاة الحكم على حجم وطبيعة التحريف في ظل الظروف المحيطة، والآثار المحتملة المترتبة عليه فيما يتعلق بالقوائم المالية في المستقبل.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ١٤)

أ٢٩. نظراً لأن إعداد القوائم المالية يتطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تعديل القوائم المالية لتصحيح التحريفات الجوهرية، فيجب على المراجع أن يطلب منهم تزويده بإفادة مكتوبة حول التحريفات غير المُصحَحة. وفي بعض الظروف، قد لا يكون لدى الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، اعتقاد بأن بعض التحريفات غير المُصحَّحة هي تحريفات. ولهذا، فقد يرغبون بإضافة كلمات إلى إفادتهم المكتوبة مثل: "نحن لا نوافق أن بنود .... و .... تشكل تحريفاً بسبب [بيان الأسباب]". ومع ذلك، فإن الحصول على هذه الإفادة لا يعفي المراجع من الحاجة إلى تكوين استنتاج حول تأثير التحريفات غير المُصحّحة.

التوثيق (راجع: الفقرة ١٥)

أ٣٠. إن توثيق المراجع للتحريفات غير المُصحّحة قد يأخذ في الحسبان:

(أ) مراعاة التأثير الكلي للتحريفات غير المُصحّحة؛

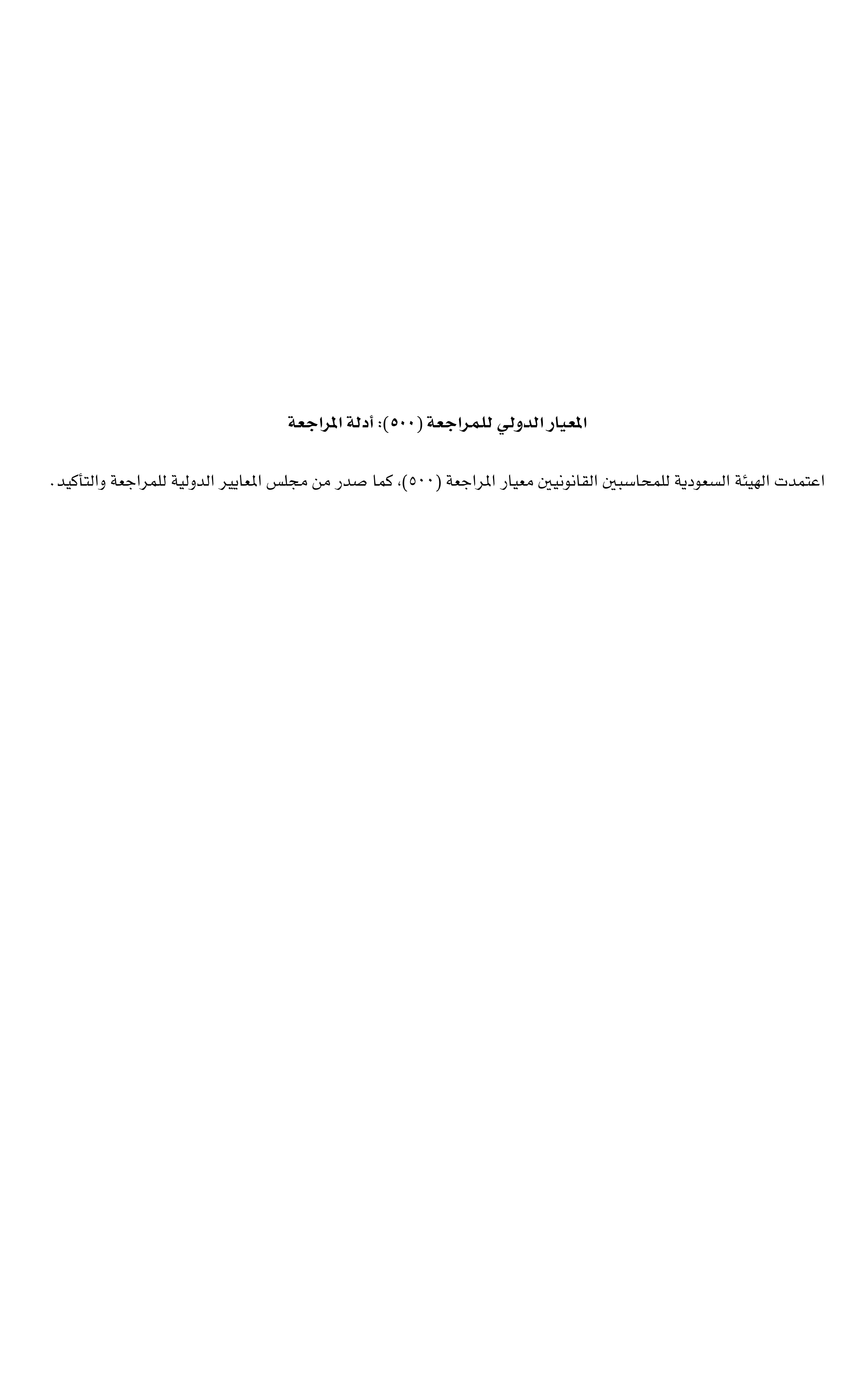
(ب) تقويم ما إذا كان مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، إن وجدت، قد تم تجاوزها؛

(ج) تقويم تأثير التحريفات غير المُصحّحة على النسب أو الاتجاهات الرئيسية، والالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية والتعاقدية (مثل التعهدات المتعلقة بالديون).

---

١٧ معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٣

١٨ معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦ (ج)(٢)



المعيار الدولي للمراجعة (٥٠٠): أدلة المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٠٠)

أدلة المراجعة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٠٠) *"أدلة المراجعة"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يوضح هذا المعيار الدولي للمراجعة ما يُعد أدلة مراجعة عند مراجعة القوائم المالية، ويتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.

٢. ينطبق هذا المعيار على جميع أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها خلال سير المراجعة. وتتناول معايير المراجعة الأخرى جوانب محددة من المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٣١٥)[١])، وأدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها فيما يتعلق بموضوع معين (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٧٠)[٢])، وإجراءات محددة للحصول على أدلة المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٢٠)[٣])، وتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (معيار المراجعة (٢٠٠)[٤] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٥]).

تاريخ السريان

٣. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٤. هدف المراجع هو تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة بطريقة تمَكنه من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.

التعريفات

٥. لأغراض معيار المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) السجلات المحاسبية: سجلات القيود المحاسبية الأولية والسجلات الداعمة مثل الشيكات وسجلات تحويل الأموال إلكترونياً والفواتير والعقود ودفتر الاستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد والقيود في دفاتر اليومية والتعديلات الأخرى على القوائم المالية التي لم تعكسها قيود اليومية والسجلات مثل أوراق العمل وجداول البيانات الداعمة لتخصيص التكلفة والعمليات الحسابية والمطابقات والإفصاحات.

(ب) مناسَبة (أدلة المراجعة): مقياس لجودة أدلة المراجعة؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.

(ج) أدلة المراجعة: معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبني رأيه على أساسها. وتتضمن أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى.

(د) الخبير الذي تستعين به الإدارة: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.

(ه) الكفاية (لأدلة المراجعة): مقياس لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة.

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

[٢] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[٣] معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

[٤] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

[٥] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

المتطلبات

أدلة المراجعة الكافية والمناسبة

٦. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة بغرض الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرات أ١–أ٢٥)

المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

٧. عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة، يجب على المراجع أن يأخذ في حسبانه مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات. (راجع: الفقرات أ٢٦–أ٣٤)

٨. إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة قد استُعين في إعدادها بعمل خبير من خبراء الإدارة، فيجب على المراجع، إلى المدى الذي يراه ضرورياً، ومع الأخذ في الحسبان أهمية عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع: (راجع: الفقرات أ٣٥–أ٣٧)

(أ) أن يُقَوِّم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات أ٣٨–أ٤٤)

(ب) أن يتوصل إلى فهم لعمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات أ٤٥–أ٤٨)

(ج) أن يُقَوّم مدى مناسبة عمل هذا الخبير كدليل مراجعة للإقرار ذي الصلة. (راجع: الفقرة أ٤٩)

٩. عند استخدام معلومات من إعداد المنشأة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت هذه المعلومات يمكن الاعتماد عليها بشكل كافٍ لتحقيق أغراض المراجع، بما في ذلك، وبحسب الحاجة في ظل الظروف القائمة:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات؛ (راجع: الفقرتين أ٥٠، أ٥١)

(ب) تقويم ما إذا كانت المعلومات تُعد دقيقة ومفصلة بشكل كافٍ لأغراض المراجع. (راجع: الفقرة أ٥٢)

اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة

١٠. عند تصميم اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، يجب على المراجع تحديد وسائل اختيار بنود الاختبار، التي تكون فعّالة في تحقيق الغرض من إجراء المراجعة. (راجع: الفقرات أ٥٣–أ٥٧)

عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها

١١. إذا:

(أ) كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر؛ أو

(ب) كانت لدى المراجع شكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة،

فيجب على المراجع أن يحدد ما هي التعديلات أو الإضافات التي من الضروري إدخالها على إجراءات المراجعة لمعالجة هذا الأمر، ويجب عليه أن ينظر في تأثير هذا الأمر، إن وجد، على جوانب المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة أ٥٨)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

أدلة المراجعة الكافية والمناسبة (راجع: الفقرة ٦)

أ١. تُعد أدلة المراجعة ضرورية لدعم رأي المراجع وتقريره. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة المنفذة خلال سير المراجعة. ويمكن أن تشمل أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة (بشرط أن يكون المراجع قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ المراجعة السابقة، قد تؤثر على مدى ملاءمتها للمراجعة

الحالية[٦])، أو إجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء واستمرار العلاقة معهم. وبالإضافة إلى المصادر الأخرى من داخل المنشأة وخارجها، فإن السجلات المحاسبية للمنشأة تُعد مصدراً مهماً من مصادر أدلة المراجعة. كما إن المعلومات التي قد يتم استخدامها كأدلة مراجعة قد تكون مُعدة باستخدام عمل خبير استعانت به الإدارة. وتشمل أدلة المراجعة المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وكذلك أي معلومات تتعارض مع هذه الإقرارات. وبالإضافة إلى ذلك، وفي بعض الحالات، يستخدم المراجع أيضاً غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم إفادة مطلوبة) ومن ثم يعد ذلك أيضاً دليلاً من أدلة المراجعة.

أ٢. ينصرف معظم عمل المراجع في تكوين رأيه إلى جمع أدلة المراجعة وتقويمها. ويمكن أن تشمل إجراءات المراجعة الرامية للحصول على أدلة مراجعة التقصي والملاحظة والمصادقة وإعادة الاحتساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية، التي يتم الجمع بينها غالباً بشكل أو بآخر، بالإضافة إلى الاستفسار. وبالرغم من أن الاستفسار قد يوفر أدلة مراجعة مهمة، بل قد يقدم دليلاً على وجود تحريف، فإنه لا يوفر عادةً بمفرده أدلة مراجعة كافيةٍ على عدم وجود تحريف جوهري على مستوى الإقرارات، ولا يوفر أدلة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ٣. كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)[٧]، فإن التأكيد المعقول يتم الوصول إليه عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة (وهو خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية مُحرّفة بشكل جوهري) إلى مستوى منخفض بشكل مقبول.

أ٤. إن كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها عاملان مرتبطان ببعضهما. وتعد الكفاية مقياساً لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري (فكلما ارتفعت المخاطر المقيّمة، زادت أدلة المراجعة التي قد يلزم الحصول عليها)، وأيضاً بجودة أدلة المراجعة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.

أ٥. تعد المناسبة مقياساً لجودة أدلة المراجعة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف الفردية المحيطة بالحصول عليها.

أ٦. يتطلب معيار المراجعة ٣٣٠ أن يقرر المراجع ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.[٨] وإن تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ومن ثم تمكين المراجع من استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه، يعد أمراً خاضعاً للحكم المهني. ويحتوي معيار المراجعة (٢٠٠) على مناقشة لأمور مثل طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيت التقرير المالي والموازنة بين المنفعة والتكلفة، وهي عوامل ذات صلة عندما يمارس المراجع الحكم المهني فيما يتعلق بما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

مصادر أدلة المراجعة

أ٧. يتم الحصول على بعضٍ أدلة المراجعة من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة لاختبار السجلات المحاسبية، على سبيل المثال من خلال التحليل والفحص، وإعادة تنفيذ الإجراءات المتبعة في آلية التقرير المالي، والمطابقة بين الأنواع والتطبيقات المتعلقة بنفس المعلومات. وقد يحدد المراجع من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة أن السجلات المحاسبية متسقة داخلياً ومتفقة مع القوائم المالية.

أ٨. يتم الحصول عادةً على المزيد من التأكيد من أدلة المراجعة المتسقة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة، أكثر مما يتم الحصول عليه من أدلة المراجعة التي يتم النظر في كل منها على حدة. على سبيل المثال، قد تؤدي المعلومات المؤيِّدة التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة إلى زيادة التأكيد الذي يحصل عليه المراجع من أدلة المراجعة المُتولدة داخلياً، كالأدلة الموجودة ضمن السجلات المحاسبية أو محاضر الاجتماعات أو إفادات الإدارة.

أ٩. قد تضم المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة والتي قد يستخدمها المراجع كأدلة مراجعة المصادقات من أطراف ثالثة وتقارير المحللين والبيانات المقارنة عن المنافسين (البيانات المرجعية).

---

٦ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٩

٧ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٥

٨ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٦

إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة

أ١٠. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة ٣١٥ ومعيار المراجعة ٣٣٠ والتوضيحات الأخرى الواردة فيهما، فإن الحصول على أدلة مراجعة للتوصل إلى استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأي المراجع، يتم عن طريق تنفيذ ما يلي:

(أ) إجراءات تقييم المخاطر؛

(ب) إجراءات المراجعة الإضافية، التي تشمل:

(١) اختبارات أدوات الرقابة، عندما تكون مطلوبة بموجب معايير المراجعة أو عندما يختار المراجع القيام بها؛

(٢) الإجراءات الأساس، بما في ذلك اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساس.

أ١١. قد يتم استخدام إجراءات المراجعة الموضحة في الفقرات أ١٤–أ٢٥ أدناه كإجراءات لتقييم المخاطر، أو اختبارات لأدوات الرقابة، أو إجراءات أساس، بناءً على السياق الذي تُطبق فيه من قبل المراجع. وكما هو موضح في معيار المراجعة (٣٣٠)، فإن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة قد توفر في ظروف معينة أدلة مراجعة مناسبة إذا نفذ المراجع إجراءات مراجعة للتأكد من استمرار ملاءمة هذه الأدلة.[٩]

أ١٢. قد تتأثر طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي سيتم استخدامها بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية وبعض المعلومات الأخرى قد تكون متاحة فقط في شكل إلكتروني أو قد تكون متاحة فقط في أوقات أو فترات زمنية معينة. فعلى سبيل المثال، قد لا توجد المستندات الأصلية، مثل أوامر الشراء والفواتير، إلا في شكل إلكتروني عندما تستخدم المنشأة التجارة الإلكترونية، أو قد يتم التخلص من هذه المستندات بعد مسحها ضوئياً عندما تستخدم المنشأة أنظمة لمعالجة الصورة لتسهيل عملية التخزين والاسترجاع.

أ١٣. توجد معلومات إلكترونية معينة قد لا تكون قابلة للاسترداد بعد فترة زمنية محددة، على سبيل المثال، إذا تم تغيير الملفات وإذا لم توجد ملفات احتياطية. وبناءً عليه، قد يجد المراجع أنه من الضروري نتيجةً لسياسات المنشأة المتعلقة بالاحتفاظ بالبيانات أن يطلب الاحتفاظ ببعض المعلومات لأغراض الفحص أو أن ينفذ إجراءات المراجعة عندما تتوفر المعلومات.

التقصي

أ١٤. يشمل التقصي التحقق من السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية صورة أخرى، أو التحقق الفعلي من أصل ما. ويوفر التقصي عن السجلات والمستندات أدلة مراجعة تختلف درجات إمكانية الاعتماد عليها اعتماداً على طبيعة هذه السجلات والمستندات ومصدرها، وفي حالة السجلات والمستندات الداخلية، فعلى فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على إنتاجها. ومن أمثلة التقصي المستخدم كاختبار لأدوات الرقابة، التقصي عن السجلات للحصول على دليل بالتصريح.

أ١٥. تمثل بعض المستندات أدلة مراجعة مباشرة على وجود الأصل، ومثال ذلك، مستند يشكل أداة مالية مثل سهم أو سند. والتقصي عن تلك المستندات لا يوفر بالضرورة أدلة مراجعة بشأن الملكية أو القيمة. بالإضافة لذلك، فإن التقصي عن عقد تم تنفيذه قد يوفر دليل مراجعة ذا صلة بتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية، مثل إثبات الإيرادات.

أ١٦. قد يوفر التقصي عن الأصول الملموسة أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بوجودها، ولكنه لا يوفر بالضرورة أدلة عن حقوق والتزامات المنشأة أو تقويم الأصول. وقد يتزامن التقصي عن بنود فردية في المخزون مع ملاحظة جرد المخزون.

الملاحظة

أ١٧. تتمثل الملاحظة في متابعة عملية أو إجراء ينفذه آخرون، على سبيل المثال، ملاحظة المراجع لقيام موظفي المنشأة بجرد المخزون، أو ملاحظة أداء أنشطة الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة مراجعة بشأن تنفيذ عملية أو إجراء، لكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تحدث فيها الملاحظة، وتكون مقيدة بحقيقة أن فعل الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ العملية أو الإجراء. انظر معيار المراجعة (٥٠١) لمزيد من الإرشادات حول ملاحظة جرد المخزون.[١٠]

---

٩ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة أ٣٥

١٠ معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة"

المصادقة الخارجية

أ١٨. تمثل المصادقة الخارجية دليل مراجعة يحصل عليه المراجع في صورة رد كتابي مباشر على المراجع من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى. وفي كثير من الأحيان تكون إجراءات المصادقة الخارجية ملائمة عندما تتناول الإقرارات المرتبطة بأرصدة حسابات معينة وعناصرها. ومع ذلك، لا يلزم أن تنحصر المصادقات الخارجية على أرصدة الحسابات فقط. فعلى سبيل المثال، قد يطلب المراجع المصادقة على شروط اتفاقيات أو معاملات للمنشأة مع أطراف ثالثة؛ وقد يهدف طلب المصادقة إلى السؤال عمّا إذا كان قد تم إدخال أي تعديلات على الاتفاقية، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي التفاصيل ذات الصلة. وتُستخدم أيضاً إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة مراجعة بشأن عدم وجود شروط معينة، على سبيل المثال، عدم وجود "اتفاق جانبي" قد يؤثر على إثبات الإيرادات. انظر معيار المراجعة (٥٠٥) للحصول على المزيد من الإرشادات.[11]

إعادة الاحتساب

أ١٩. يتألف إعادة الاحتساب من التأكد من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات. وقد يتم تنفيذ إعادة الاحتساب يدوياً أو إلكترونياً.

إعادة التنفيذ

أ٢٠. ينطوي إعادة التنفيذ على التنفيذ المستقل من جانب المراجع للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نُفذت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.

الإجراءات التحليلية

أ٢١. تتألف الإجراءات التحليلية من عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير. انظر معيار المراجعة (٥٢٠) للحصول على المزيد من الإرشادات.

الاستفسار

أ٢٢. يتألف الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل المنشأة أو من خارجها. ويُستخدم الاستفسار على نطاق واسع طوال المراجعة، إضافة إلى إجراءات المراجعة الأخرى. وقد يتراوح الاستفسار من استفسارات رسمية مكتوبة إلى استفسارات غير رسمية شفهية. ويُعد تقويم الردود على تلك الاستفسارات جزءاً لا يتجزأ من عملية الاستفسار.

أ٢٣. قد تُوفر الردود على الاستفسارات للمراجع معلومات لم تكن معروفة من قبل أو أدلة مراجعة مؤيدة. وفي المقابل، قد توفر الردود معلومات تختلف بشكل كبير عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها المراجع، على سبيل المثال، المعلومات التي تتعلق باحتمالية تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة. وفي بعض الحالات، قد توفر الردود على الاستفسارات أساساً للمراجع لتعديل أو تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

أ٢٤. على الرغم من أن التثبت من الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار غالباً ما يكون ذا أهمية خاصة، فإنه في حالة الاستفسارات عن نية الإدارة، قد تكون المعلومات المتاحة لدعم هذه النية محدودة. وفي هذه الحالات، فإن فهم التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ نواياها المصرح بها، والأسباب التي حددتها الإدارة لاختيار تصرف معين، وقدرة الإدارة على تنفيذ تصرف معين، قد يوفر معلومات ملائمة تؤيد الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار.

أ٢٥. فيما يتعلق ببعض الأمور، قد يرى المراجع أنه من الضروري الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لتأكيد الردود على الاستفسارات الشفهية. انظر معيار المراجعة (٥٨٠) للحصول على المزيد من الإرشادات.[12]

[11] معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"

[12] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

الملاءمة وإمكانية الاعتماد (راجع: الفقرة ٧)

أ٢٦. وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة أ١، فإن أدلة المراجعة يتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة المُنفَّذة خلال سير المراجعة، إلا أنها قد تتضمن أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى، مثل عمليات المراجعة السابقة، في ظروف معينة، وإجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء والاستمرار في العلاقة معهم والالتزام بمسؤوليات إضافية معينة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة (على سبيل المثال، بشأن عدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح). وتتأثر جودة جميع أدلة المراجعة بملاءمة المعلومات التي تستند إليها وبإمكانية الاعتماد عليها.

الملاءمة

أ٢٧. تتناول الملاءمة الصلة المنطقية بالغرض من إجراء المراجعة، وحسب مقتضى الحال، من الإقرار قيد النظر، أو العلاقة بهما. وقد تتأثر ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة باتجاه الاختبار. على سبيل المثال، إذا كان الغرض من إجراءات المراجعة هو اختبار المبالغة في وجود أو تقويم المبالغ مستحقة السداد، فإن اختبار المبالغ مستحقة السداد المسجلة قد يكون إجراء مراجعة ملائم. وفي المقابل، عند اختبار التقليل من وجود أو تقويم المبالغ مستحقة السداد، فإن اختبار المبالغ مستحقة السداد المسجلة لن يكون ملائماً، لكن قد يكون من الملائم اختبار معلومات مثل النفقات اللاحقة، والفواتير غير المدفوعة، وكشوف الموردين، وتقارير الاستلام غير المتطابقة.

أ٢٨. قد توفر مجموعة معينة من إجراءات المراجعة أدلة مراجعة ملائمة لإقرارات معينة دون غيرها. على سبيل المثال، قد يوفر التقصي عن الوثائق المتعلقة بتحصيل المبالغ مستحقة التحصيل بعد نهاية الفترة أدلة مراجعة فيما يتعلق بالوجود والتقويم، ولكن ليس بالضرورة فيما يتعلق بالحد الفاصل. وبالمثل، فإن الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإقرار معين، على سبيل المثال وجود المخزون، لا يكون بديلاً عن الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإقرار آخر، على سبيل المثال تقويم المخزون. وفي المقابل، غالباً ما تكون هناك أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة ذات صلة بنفس الإقرار.

أ٢٩. تُصمم اختبارات أدوات الرقابة لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. ويتضمن تصميم اختبارات أدوات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة تحديد الظروف (الخصائص أو الصفات) التي تشير إلى أداء أداة رقابة ما، وظروف الانحراف التي تشير إلى الخروج عن الأداء الكافي. وعندئذٍ يمكن للمراجع اختبار وجود أو غياب تلك الظروف.

أ٣٠. يتم تصميم الإجراءات الأساس لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. وهي تشمل اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساس. ويتضمن تصميم الإجراءات الأساس تحديد الحالات ذات الصلة بالغرض من الاختبار التي تُشكل تحريفاً في الإقرار ذي الصلة.

إمكانية الاعتماد

أ٣١. تتأثر إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، وبالتالي إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة نفسها، بمصدرها وطبيعتها والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها وصونها، عند الاقتضاء. ولذلك، فإن التعميم بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع أدلة المراجعة يخضع لاستثناءات مهمة. وحتى عندما يتم الحصول على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة من مصادر من خارج المنشأة، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل إذا كان المصدر تنقصه المعرفة، أو قد يكون الخبير الذي استعانت به الإدارة مفتقراً إلى الموضوعية. ومع التسليم بوجود تلك الاستثناءات، فإن التعميمات التالية بشأن إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة المُعدَّة داخلياً عندما تتصف أدوات الرقابة المرتبطة بها والمفروضة من قبل المنشأة بالفاعلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها وصونها.

- تُعد أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو عن طريق الاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة).

- تُعد أدلة المراجعة التي في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك، أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يتم الحصول عليها شفوياً (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الإفادة الشفهية اللاحقة للأمور التي تمت مناقشتها).

- تكون أدلة المراجعة التي توفرها المستندات الأصلية أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي توفرها النسخ الضوئية أو النسخ المرسلة بالفاكس، أو المستندات التي تم تصويرها أو رقمنتها أو المحولة بأية صورة أخرى إلى شكل إلكتروني، والتي تتوقف إمكانية الاعتماد عليها على أدوات الرقابة على إعدادها وصونها.

أ٣٢. يقدم معيار المراجعة (٥٢٠) المزيد من الإرشادات بشأن إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة لأغراض تصميم الإجراءات التحليلية كإجراءات أساس.[١٣]

أ٣٣. يتناول معيار المراجعة (٢٤٠) الظروف التي يتوفر فيها للمراجع سبب يدعوه للاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثوقاً، أو قد تم تعديله دون الإفصاح للمراجع عن ذلك التعديل.[١٤]

أ٣٤. يوفر معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل)[١٥] المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتزام المراجع بأي مسؤوليات إضافية بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بشأن عدم التزام المنشأة، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بالأنظمة أو اللوائح، مما قد يوفر للمراجع معلومات إضافية ذات صلة بعمله وفقاً لمعايير المراجعة وتقويمه لانعكاسات عدم الالتزام على جوانب المراجعة الأخرى.

إمكانية الاعتماد على المعلومات التي من إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٨)

أ٣٥. قد يتطلب إعداد القوائم المالية لمنشأة ما خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، مثل العمليات الحسابية الاكتوارية أو عمليات التقويم أو البيانات الهندسية. ويمكن للمنشأة أن توظف أو تتعاقد مع خبراء في هذه المجالات للحصول على الخبرة اللازمة لإعداد القوائم المالية. ويؤدي عدم القيام بذلك عندما تكون هذه الخبرة ضرورية إلى زيادة مخاطر التحريف الجوهري.

أ٣٦. عندما تكون المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة مُعدَّة باستخدام عمل خبير استعانت به الإدارة، ينطبق عندئذٍ المتطلب الوارد في الفقرة ٨ من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يتمتع فرد أو كيان بخبرة في تطبيق نماذج تقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي لا توجد لها سوق قابلة للرصد. وإذا قام الفرد أو الكيان باستخدام تلك الخبرة في وضع تقدير تستخدمه المنشأة في إعداد قوائمها المالية، يكون هذا الفرد أو الكيان بمثابة خبير من خبراء الإدارة وتنطبق عندئذٍ الفقرة ٨. وفي المقابل، إذا كان ذلك الفرد أو الكيان يقدم فقط بيانات سعرية بشأن معاملات خاصة غير متاحة بطريقة أخرى للمنشأة، وكانت المنشأة تستخدم هذه البيانات في طرق التقدير الخاصة بها، فإن هذه المعلومات، إذا استُخدمت كأدلة مراجعة، تخضع للفقرة ٧ من هذا المعيار، ولا يكون ذلك استعانة من قبل المنشأة بخبير استعانت به الإدارة.

أ٣٧. قد تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة المتعلقة بالمتطلب الوارد في الفقرة ٨ من هذا المعيار، وتوقيت هذه الإجراءات ومداها، بأمور مثل:

- طبيعة وتعقيد الأمر الذي يكون للخبير الذي استعانت به الإدارة علاقة به.
- مخاطر التحريف الجوهري في هذا الأمر.
- توفر مصادر بديلة لأدلة المراجعة.
- طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.

---

[١٣] معيار المراجعة ٥٢٠، الفقرة ٥(أ)

[١٤] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٣

[١٥] معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل)، "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٩.

- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة مُوظف من قبل المنشأة، أم إنه طرف تعاقدت معه المنشأة لتقديم خدمات ذات صلة.
- مدى قدرة الإدارة على ممارسة الرقابة على عمل الخبير الذي استعانت به أو قدرتها على التأثير فيه.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
- طبيعة ومدى أية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة.
- معرفة المراجع وخبرته في مجال خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة.
- الخبرة السابقة للمراجع في عمل ذلك الخبير.

كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة ٨ (أ))

أ٣٨. تتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة. وتتعلق القدرة بمقدرة الخبير الذي استعانت به الإدارة على ممارسة تلك الكفاءة في ظل الظروف القائمة. وقد تشمل العوامل التي تؤثر على القدرة، على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد. وتتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو التجاري للخبير الذي استعانت به الإدارة. وتُعَد كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته، وأية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل ذلك الخبير، عوامل مهمة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على أية معلومات من إعداد ذلك الخبير.

أ٣٩. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع الآخرين الذين هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- الخبير الذي يستعين به المراجع، إن وجد، الذي يساعد المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات التي من إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة.

أ٤٠. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته ما إذا كان عمل الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال، المعايير الأخلاقية والمتطلبات الأخرى لعضوية هيئة مهنية أو اتحاد صناعي أو معايير الاعتماد الخاصة بهيئة الترخيص أو المتطلبات التي تفرضها الأنظمة أو اللوائح.

أ٤١. من بين الأمور الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:

- ملاءمة كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة للأمر الذي سيتم استخدام عمله فيه، بما في ذلك أي مجالات تخصص ضمن مجال خبرة ذلك الخبير. فعلى سبيل المثال، قد يتخصص خبير اكتواري في التأمين على الممتلكات والتأمين ضد الحوادث، ولكنه يملك خبرة محدودة فيما يتعلق بالعمليات الحسابية الخاصة بمعاشات التقاعد.
- كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية ذات الصلة، على سبيل المثال، المعرفة بالافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج المتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق.

- ما إذا كانت هناك أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة، تشير إلى أنه قد يكون من الضروري إعادة النظر في التقويم المبدئي لكفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته خلال التقدم في المراجعة.

أ٤٢. توجد مجموعة كبيرة من الظروف التي قد تهدد الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات موالاة العميل وتهديدات الألفة مع العميل وتهديدات الفحص الذاتي وتهديدات التخويف. ويمكن أن تحد التدابير الوقائية من هذه التهديدات، وقد تنشأ هذه التدابير الوقائية إمّا من خلال هياكل خارجية (على سبيل المثال، مهنة الخبير الذي استعانت به الإدارة أو نظام أو لائحة) أو من خلال بيئة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (على سبيل المثال، سياسات وإجراءات رقابة الجودة).

أ٤٣. بالرغم من أن التدابير الوقائية لا تستطيع إزالة جميع التهديدات التي تمس موضوعية الخبير الذي تستعين به الإدارة، فإن تهديدات، مثل تهديدات التخويف الموجهة لخبير تعاقدت معه المنشأة قد تكون أقل أهمية من التهديدات الموجهة لخبير وظفته المنشأة، وقد تكون التدابير الوقائية مثل سياسات وإجراءات رقابة الجودة ذات فاعلية أكبر. ونظراً لأن التهديد الذي يمس الموضوعية سيكون موجوداً دائماً عندما يكون الشخص موظفاً لدى المنشأة، فإن الخبير الذي توظفه المنشأة لا يمكن عادةً أن يُنظر إليه على أنه سيكون أكثر موضوعية من سائر موظفي المنشأة.

أ٤٤. قد يكون من الملائم عند تقويم موضوعية خبير ما تعاقدت معه المنشأة مناقشة الإدارة وذلك الخبير في أية مصالح وعلاقات قد تنشأ عنها تهديدات لموضوعية الخبير، وأي تدابير وقائية مطبقة، بما في ذلك أي متطلبات مهنية منطبقة على الخبير؛ وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية. وقد تشمل المصالح والعلاقات التي تنشأ عنها التهديدات ما يلي:

- المصالح المالية.
- علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
- تقديم خدمات أخرى.

التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٨(ب))

أ٤٥. يتضمن فهم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة فهم مجال الخبرة ذي الصلة. ويمكن التوصل إلى فهم لمجال الخبرة ذي الصلة في سياق تحديد المراجع لما إذا كان يحظى بالخبرة اللازمة لتقويم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، أم إنه بحاجة إلى الاستعانة بخبير لهذا الغرض.[١٦]

أ٤٦. من بين الجوانب الخاصة بمجال الخبير الذي استعانت به الإدارة والتي تُعد ذات الصلة بفهم المراجع ما يلي:

- ما إذا كان مجال الخبير تقع ضمنه مجالات تخصص ذات صلة بالمراجعة.
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
- الافتراضات والطرق التي يستخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة، وما إذا كانت متعارف عليها ضمن مجال ذلك الخبير ومناسبة لأغراض التقرير المالي.
- طبيعة البيانات الداخلية والخارجية أو المعلومات التي يستخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة.

أ٤٧. في حالة خبير الإدارة الذي تتعاقد معه المنشأة، يكون هناك عادةً خطاب ارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب بين المنشأة وذلك الخبير. وقد يساعد تقويم هذا الاتفاق عند التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة المراجع في تحديد مدى مناسبة ما يلي لأغراض المراجع:

- طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛

---

[١٦] انظر معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"، الفقرة ٧

- الأدوار والمسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة وذلك الخبير؛
- طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين الإدارة وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير.

أ٤٨. في حالة خبير الإدارة الموظف من قبل المنشأة، تقل احتمالات وجود اتفاق مكتوب من هذا النوع. لذا، قد يكون الاستفسار من الخبير والأعضاء الآخرين في الإدارة أفضل الطرق المناسبة لتوصل المراجع إلى الفهم المطلوب.

تقويم مدى مناسبة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٨ (ج))

أ٤٩. قد يكون من بين الأمور التي يتم أخذها في الحسبان عند تقويم مدى مناسبة استخدام عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة كأدلة مراجعة للإقرار ذي الصلة ما يلي:

- مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، واتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى، وما إذا كانت قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب؛
- مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛
- مدى ملاءمة البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام واسع لبيانات مصدرية.

المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدمة لأغراض المراجع (راجع: الفقرتين ٩ (أ)، (ب))

أ٥٠. لكي يحصل المراجع على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها، فإن المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدمة لتنفيذ إجراءات المراجعة يلزم أن تكون مكتملة ودقيقة بما فيه الكفاية. فعلى سبيل المثال، تتأثر فاعلية مراجعة الإيراد بتطبيق أسعار موحدة على سجلات كميات المبيعات بدقة المعلومات عن الأسعار واكتمال ودقة بيانات حجم المبيعات. وبالمثل، إذا كان المراجع ينوي اختبار مجتمع عينة ما (على سبيل المثال، المدفوعات) للتحقق من خاصية معينة (على سبيل المثال، التصريح)، فإن نتائج الاختبار ستكون أقل من حيث إمكانية الاعتماد عليها إذا كان مجتمع العينة الذي اختيرت منه بنود الاختبار غير مكتمل.

أ٥١. قد يتم الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال مثل تلك المعلومات بالتزامن مع إجراء المراجعة الفعلي المطبق على المعلومات، عندما يكون الحصول على أدلة المراجعة جزءاً لا يتجزأ من إجراء المراجعة نفسه. وفي حالات أخرى، قد يحصل المراجع على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال هذه المعلومات عن طريق اختبار أدوات الرقابة على إعداد المعلومات وصونها. ومع ذلك، قد يقرر المراجع في بعض الحالات أن هناك حاجة لتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية.

أ٥٢. في بعض الحالات، قد ينوي المراجع استخدام المعلومات التي من إعداد المنشأة لأغراض أخرى خاصة بالمراجعة. فعلى سبيل المثال، قد ينوي المراجع الاستفادة من مقاييس أداء المنشأة لغرض الإجراءات التحليلية، أو الاستفادة من معلومات المنشأة المُعدَّة لمتابعة الأنشطة، مثل تقارير وظيفة المراجعة الداخلية. وفي هذه الحالات، تتأثر مناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بما إذا كانت المعلومات دقيقة أو مفصلة بما يكفي لأغراض المراجع. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون مقاييس الأداء التي تستخدمها الإدارة دقيقة بما يكفي لاكتشاف التحريفات الجوهرية.

اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة (راجع: الفقرة ١٠)

أ٥٣. يوفر الاختبار الفعّال أدلة مراجعة مناسبة إلى درجة ستُعد، إذا نُظر إليها مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها أو التي سيتم الحصول عليها، كافية لأغراض المراجع. وعند اختيار بنود لاختبارها، فإن الفقرة ٧ تتطلب أن يحدد المراجع مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات؛ أي إن الجانب الآخر للفاعلية (الكفاية) يُعد اعتباراً مهماً عند اختيار البنود التي سيتم اختبارها. وتتمثل الوسائل المتاحة للمراجع لاختيار البنود التي سيتم اختبارها فيما يلي:

(أ) اختيار جميع البنود (التحقق التام)؛

(ب) اختيار بنود معينة؛

(ج) استخدام العينات في المراجعة.

وقد يكون استخدام أي من هذه الوسائل أو أية مجموعة منها مناسباً حسب ظروف معينة، على سبيل المثال، مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالإقرار الذي يتم اختباره، والطابع العملي للوسائل المختلفة وكفاءتها.

اختيار جميع البنود

أ٥٤. قد يقرر المراجع أنه من الأنسب التحقق من كامل مجتمع البنود التي تشكل فئة معاملات أو رصيد حساب (أو طبقة داخل ذلك المجتمع). ومن غير المرجح استخدام وسيلة التحقق التام في حالة إجراء اختبارات أدوات الرقابة، إلا أنها أكثر شيوعاً لإجراء اختبارات التفاصيل. وقد يكون التحقق التام مناسباً، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

- عندما يشكل مجتمع العينة عدداً صغيراً من بنود ذات قيم كبيرة؛ أو
- عندما يوجد خطر مهم ولا توفر الوسائل الأخرى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛ أو
- عندما يترتب على الطبيعة المتكررة لعملية حسابية أو عملية أخرى يتم تنفيذها بشكل تلقائي بواسطة أحد أنظمة المعلومات أن يصبح التحقق التام فعالاً من حيث التكلفة.

اختيار بنود معينة

أ٥٥. قد يقرر المراجع اختيار بنود معينة من مجتمع العينة. ومن بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند اتخاذ هذا القرار فهم المراجع للمنشأة، ومخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة، وخصائص مجتمع العينة الذي يتم اختباره. ويخضع الاختيار الاجتهادي لبنود معينة لمخاطر غير مرتبطة بالعينة. وقد تشمل البنود المعينة التي يتم اختيارها ما يلي:

- البنود ذات القيمة العالية أو البنود الرئيسية. قد يقرر المراجع اختيار بنود معينة من داخل مجتمع ما لأنها ذات قيمة عالية، أو لأنها تحمل بعض الخصائص الأخرى، ومثال ذلك البنود التي تثير الشك أو البنود غير المألوفة، وخاصةً تلك المعرضة للخطر أو التي حدثت فيها أخطاء في السابق.
- جميع البنود التي تزيد عن مبلغ معين. قد يقرر المراجع التحقق من البنود التي تتجاوز قيمتها المسجلة مبلغاً معيناً من أجل التأكد من صحة نسبة كبيرة من المبلغ الإجمالي لفئة من المعاملات أو رصيد حساب.
- بنود للحصول على معلومات. قد يتحقق المراجع من بنود للحصول على معلومات عن أمور مثل طبيعة المنشأة أو طبيعة المعاملات.

أ٥٦. رغم أن التحقق الانتقائي من بنود معينة في فئة من المعاملات أو في رصيد حساب غالباً ما يكون وسيلة فعّالة للحصول على أدلة المراجعة، فإنه لا يشكل استخداماً للعينات في المراجعة. ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة لا يمكن تعميمها على مجتمع العينة بالكامل؛ وبناءً عليه، فإن التحقق الانتقائي من بنود معينة لا يوفر أدلة مراجعة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة.

استخدام العينات في المراجعة

أ٥٧. يهدف استخدام العينات في المراجعة إلى التمكين من استنباط استنتاجات عن مجتمع عينة بالكامل على أساس اختبار عينة مسحوبة منه. ويناقش معيار المراجعة (٥٣٠) موضوع العينات في المراجعة.[١٧]

عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ١١)

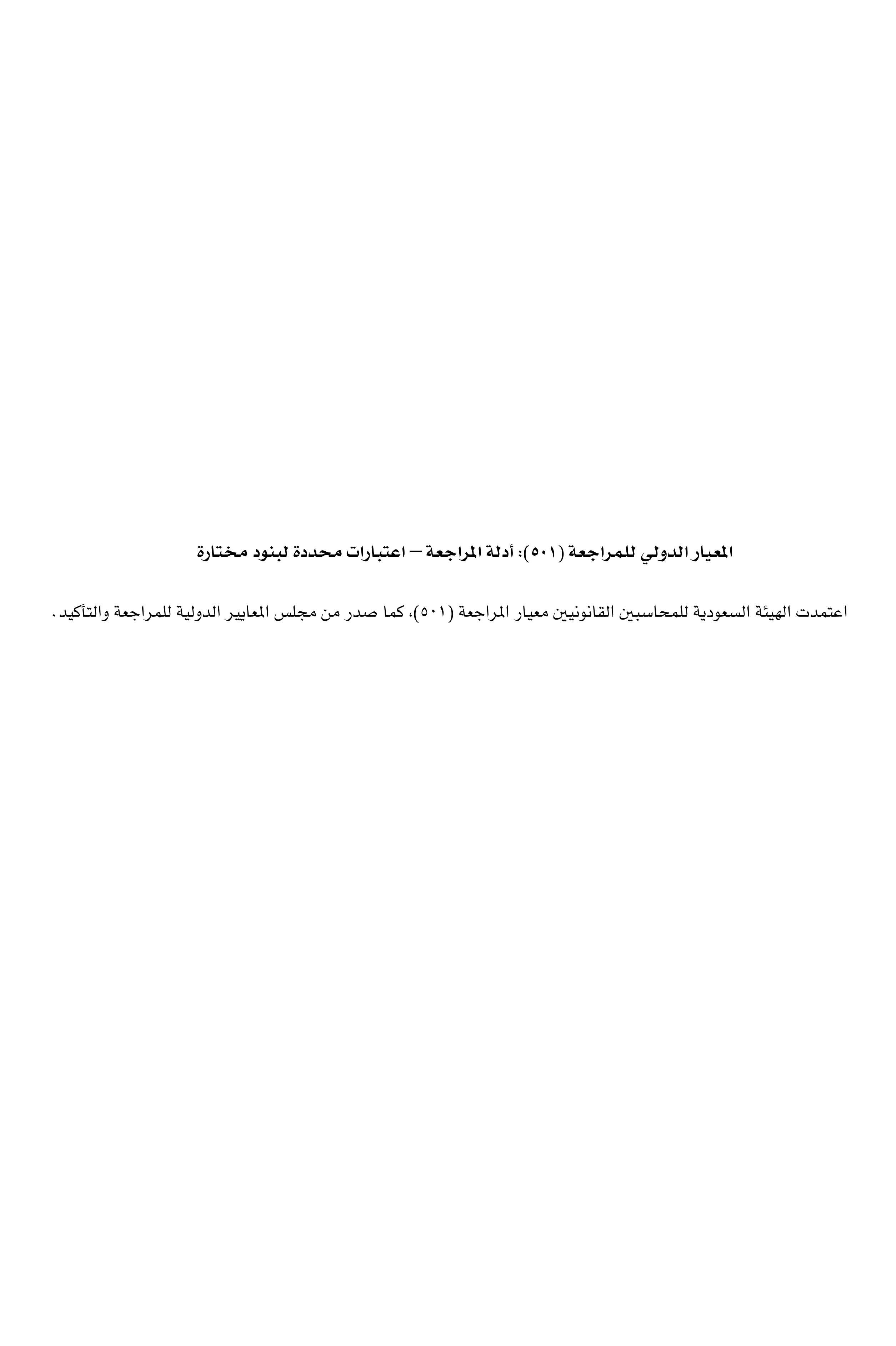
أ٥٨. قد يدل الحصول على أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة على عدم إمكانية الاعتماد على دليل من أدلة المراجعة، ومثال ذلك عندما تكون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تكون الردود على الاستفسارات من الإدارة والمراجعين الداخليين والأشخاص

---

[١٧] معيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"

الآخرين غير متسقة مع بعضها، أو عندما تكون ردود المكلفين بالحوكمة على الاستفسارات التي تهدف إلى تأييد ردود الإدارة على الاستفسارات غير متسقة مع رد الإدارة. وينص معيار المراجعة (٢٣٠) على متطلب بإجراء توثيق محدد في حالة اكتشاف المراجع لمعلومات غير متسقة مع الاستنتاج النهائي للمراجع فيما يتعلق بأمر مهم.[١٨]

[١٨] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ١١



المعيار الدولي للمراجعة (٥٠١): أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٠١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٠١)

أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٠١) *"أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"* .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة أموراً محددة يأخذها المراجع بعين الاعتبار عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)[١] ومعيار المراجعة (٥٠٠)[٢] ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة، فيما يتعلق بجوانب معينة خاصة بالمخزون، والدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والمعلومات القطاعية عند مراجعة القوائم المالية.

تاريخ السريان

٢. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٣. هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بما يلي:

(أ) وجود المخزون وحالته؛

(ب) اكتمال الدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها؛

(ج) عرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

المتطلبات

المخزون

٤. إذا كان المخزون ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق:

(أ) حضور الجرد الفعلي للمخزون، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً، بهدف: (راجع: الفقرات أ١–أ٣)

(١) تقويم تعليمات الإدارة وإجراءاتها لتسجيل ومراقبة نتائج جرد المنشأة الفعليّ للمخزون؛ (راجع: الفقرة أ٤)

(٢) ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد؛ (راجع: الفقرة أ٥)

(٣) التقصي عن المخزون؛ (راجع: الفقرة أ٦)

(٤) تنفيذ عمليات جرد اختباري؛ (راجع: الفقرتين أ٧، أ٨)

(ب) تنفيذ إجراءات المراجعة على السجلات النهائية لمخزون المنشأة لتحديد ما إذا كانت هذه السجلات تعكس بدقة النتائج الفعلية لجرد المخزون.

٥. إذا تم إجراء الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر غير تاريخ القوائم المالية، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة، إضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٤، للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ القوائم المالية قد تم تسجيلها بشكل سليم. (راجع: الفقرات أ٩–أ١١)

٦. إذا لم يتمكن المراجع من حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف غير متوقعة، فيجب عليه القيام ببعض عمليات الجرد الفعلي أو ملاحظتها في تاريخ بديل، وتنفيذ إجراءات مراجعة للمعاملات التي تمت في الفترة الفاصلة.

٧. إذا كان حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عملياً، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته. وإذا لم يكن بالإمكان القيام بذلك، فيجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره

---

١ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة"

٢ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[٣] (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)

٨. إذا كان المخزون الذي في حيازة طرف ثالث وتحت سيطرته ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته، وذلك بتنفيذ أحد الإجرائين التاليين أو كليهما:

(أ) طلب مصادقة من الطرف الثالث فيما يتعلق بكميات وحالة المخزون المحتفظ به نيابة عن المنشأة. (راجع: الفقرة أ١٥)

(ب) تنفيذ تقصٍ أو إجراءات مراجعة أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة أ١٦)

الدعاوى القضائية والمطالبات

٩. يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة لتحديد الدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والتي قد تؤدي إلى حدوث خطر تحريف جوهري، بما في ذلك: (راجع: الفقرات أ١٧–أ١٩)

(أ) الاستفسار من الإدارة، وحيثما يكون ذلك ممكناً من أشخاص آخرين داخل المنشأة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي؛

(ب) فحص محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة والمراسلات بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي؛

(ج) فحص حسابات المصروفات القضائية. (راجع: الفقرة أ٢٠)

١٠. إذا قام المراجع بتقييم خطر تحريف جوهري يتعلق بدعاوى قضائية أو مطالبات تم تحديدها، أو عندما تشير إجراءات المراجعة المُنفَّذة إلى احتمال وجود دعاوى قضائية أو مطالبات أخرى ذات أهمية نسبية، فيجب على المراجع، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها معايير المراجعة الأخرى، أن يسعى للاتصال المباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة. ويجب على المراجع القيام بذلك من خلال خطاب استفسار تعده الإدارة ويرسله المراجع، يُطلب فيه من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يتواصل بشكل مباشر مع المراجع. وإذا كان هناك نظام أو لائحة أو جهة مهنية قانونية معنية تمنع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة من الاتصال المباشر بالمراجع، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة. (راجع: الفقرات أ٢١–أ٢٥)

١١. إذا:

(أ) رفضت الإدارة إعطاء المراجع الإذن للاتصال بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو مقابلته، أو إذا رفض المستشار القانوني الخارجي للمنشأة الاستجابة بشكل مناسب لخطاب الاستفسار، أو تم منعه من الاستجابة؛

(ب) ولم يكن بمقدور المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة،

فيجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

الإفادات المكتوبة

١٢. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة بأن جميع حالات الدعاوى القضائية والمطالبات الفعلية أو المحتملة المعروفة والتي ينبغي أخذ آثارها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية، قد تم الإفصاح عنها للمراجع، وتمت المحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

المعلومات القطاعية

١٣. يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عن طريق ما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٦)

(أ) التوصل إلى فهم للطرق التي استخدمتها الإدارة في تحديد المعلومات القطاعية، ومن ثمَّ: (راجع: الفقرة أ٢٧)

(١) تقويم ما إذا كان من المحتمل أن ينتج عن تلك الطرق إفصاح وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(٢) اختبار تطبيق تلك الطرق، حيثما يكون ذلك مناسباً؛

---

[٣] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

(ب) تنفيذ إجراءات تحليلية أو إجراءات مراجعة أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المخزون

حضور الجرد الفعلي للمخزون (راجع: الفقرة ٤(أ))

أ١. تضع الإدارة عادةً الإجراءات التي يتم بمقتضاها جرد المخزون بشكل فعلي مرة واحدة على الأقل سنوياً كأساس لإعداد القوائم المالية، وفي حالة الانطباق، للتأكد من إمكانية الاعتماد على نظام الجرد المستمر للمخزون في المنشأة.

أ٢. يشتمل حضور الجرد الفعلي للمخزون على ما يلي:

- التقصي عن المخزون للتأكد من وجوده وتقويم حالته، وتنفيذ عمليات جرد اختباري؛
- ملاحظة الالتزام بتعليمات الإدارة وتنفيذ إجراءات تسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي للمخزون؛
- الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على إجراءات الجرد الخاصة بالإدارة.

وقد تعمل هذه الإجراءات كاختبار لأدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس اعتماداً على تقييم المراجع للمخاطر والمنهج المخطط له والإجراءات المحددة التي تم تنفيذها.

أ٣. تشمل الأمور ذات الصلة عند التخطيط لحضور الجرد الفعلي للمخزون (أو عند تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة وفقاً للفقرات ٤-٨ من هذا المعيار) ما يلي، على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بالمخزون.
- طبيعة الرقابة الداخلية المرتبطة بالمخزون.
- ما إذا كان من المتوقع وضع إجراءات كافية وإصدار تعليمات مناسبة بشأن الجرد الفعلي للمخزون.
- توقيت الجرد الفعلي للمخزون.
- ما إذا كانت المنشأة تحافظ على نظام للجرد المستمر.
- المواقع التي يتم فيها الاحتفاظ بالمخزون، بما في ذلك الأهمية النسبية للمخزون ومخاطر التحريف الجوهري في المواقع المختلفة، عند تحديد المواقع التي سيكون الحضور فيها مناسباً. ويتناول معيار المراجعة (٦٠٠)[٤] مسألة إشراك مراجعين آخرين، ومن ثم قد يُعد ذلك الإشراك ملائماً فيما يتعلق بحضور الجرد الفعلي للمخزون في موقع بعيد.
- ما إذا كانت هناك حاجة للدعم من أحد خبراء المراجع. ويتناول معيار المراجعة (٦٢٠)[٥] مسألة الاستعانة بخبراء المراجع لمساعدة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

تقويم تعليمات وإجراءات الإدارة (راجع: الفقرة ٤ (أ) (١))

أ٤. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة الجرد الفعلي للمخزون ما إذا كانت تتناول، على سبيل المثال:

---

[٤] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

[٥] معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع".

- تطبيق أنشطة رقابة مناسبة، ومثال ذلك، تجميع السجلات المستخدمة في الجرد الفعلي للمخزون، والمحاسبة عن السجلات غير المستخدمة في الجرد الفعلي للمخزون، وإجراءات الجرد وإعادة الجرد.
- التحديد الدقيق لمرحلة استكمال الأعمال تحت التنفيذ، والبنود بطيئة الحركة أو المتقادمة أو التالفة، والمخزون الذي يحتفظ به طرف ثالث، على سبيل المثال، كأمانة.
- الإجراءات المستخدمة لتقدير الكميات الفعلية، حيثما يكون ذلك ممكناً، مثل الإجراءات التي قد تدعو الحاجة لها لتقدير الكمية الفعلية لكَومة فحم.
- الرقابة على حركة المخزون بين المناطق وشحن واستلام المخزون قبل وبعد تاريخ الحد الفاصل.

ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد (راجع: الفقرة ٤ (أ) (٢))

أ٥. تساعد ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد، على سبيل المثال، الإجراءات المتعلقة بالرقابة على حركة المخزون قبل الجرد وأثنائه وبعده، المراجع في الحصول على أدلة مراجعة بأن تعليمات الإدارة وإجراءات الجرد مصممة ومطبقة بشكل كافٍ. إضافة لذلك، يمكن للمراجع الحصول على نسخ من معلومات الحد الفاصل، مثل تفاصيل حركة المخزون، لمساعدته في تنفيذ إجراءات المراجعة على المحاسبة عن تلك التحركات في تاريخ لاحق.

التقصي عن المخزون (راجع: الفقرة ٤ (أ) (٣))

أ٦. يساعد التقصي عن المخزون، عند حضور جرده الفعلي، المراجع في التأكد من وجود المخزون (بالرغم من أن الوجود لا يعني الملكية) وفي التعرف، على سبيل المثال، على المخزون المتقادم أو التالف أو القديم.

تنفيذ عمليات الجرد الاختباري (راجع: الفقرة ٤ (أ) (٤))

أ٧. إن تنفيذ عمليات الجرد الاختباري، على سبيل المثال، عن طريق تتبع بنود مختارة من سجلات جرد الإدارة إلى المخزون الفعلي وتتبع بنود مختارة من المخزون الفعلي إلى سجلات جرد الإدارة، يوفر أدلة مراجعة بشأن اكتمال ودقة تلك السجلات.

أ٨. بالإضافة إلى تسجيل عمليات الجرد الاختباري التي يقوم بها المراجع، فإن الحصول على نسخ من سجلات الإدارة الكاملة الخاصة بالجرد الفعلي للمخزون يساعد المراجع في تنفيذ إجراءات مراجعة لاحقة لتحديد ما إذا كانت سجلات المخزون النهائية للمنشأة تعكس بدقة النتائج الفعلية لجرد المخزون.

الجرد الفعلي للمخزون المنفذ في تاريخ آخر غير تاريخ القوائم المالية (راجع: الفقرة ٥)

أ٩. لأسباب عملية، يمكن القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر، أو تواريخ أخرى، غير تاريخ القوائم المالية. وقد يتم ذلك بغض النظر عمّا إذا كانت الإدارة تحدد كميات المخزون عن طريق جرد فعلي سنوي للمخزون أو كانت تحافظ على نظام للجرد المستمر. وفي أيٍّ من الحالتين، تحدِّد فاعلية تصميم أدوات الرقابة على التغيرات في المخزون، وفاعلية تطبيق هذه الأدوات وصونها، ما إذا كان القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر، أو تواريخ أخرى، غير تاريخ القوائم المالية يُعد مناسباً لأغراض المراجعة. ويحدد معيار المراجعة (٣٣٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الإجراءات الأساس المنفذة في تاريخ أولي.[٦]

أ١٠. عندما يتم استخدام نظام للجرد المستمر، فقد تقوم الإدارة بتنفيذ عمليات جرد فعلي أو اختبارات أخرى للتأكد من إمكانية الاعتماد على المعلومات الخاصة بكميات المخزون الواردة في سجلات المنشأة الخاصة بالجرد المستمر. وفي بعض الحالات، قد تحدد الإدارة أو المراجع وجود اختلافات بين سجلات الجرد المستمر للمخزون وكميات المخزون الفعلية القائمة؛ وقد يشير ذلك إلى أن أدوات الرقابة على التغيرات في المخزون لا تعمل بفاعلية.

أ١١. من بين الأمور ذات الصلة، التي ينبغي أخذها في الحسبان عند تصميم إجراءات مراجعة للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ أو تواريخ الجرد وسجلات المخزون النهائية قد تم تسجيلها بشكل سليم، ما يلي:

---

[٦] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ٢٢-٢٣

- ما إذا كانت سجلات الجرد المستمر للمخزون يتم تعديلها بشكل سليم.
- إمكانية الاعتماد على سجلات المنشأة الخاصة بالجرد المستمر للمخزون.
- أسباب الاختلافات المهمة بين المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء الجرد الفعلي وسجلات الجرد المستمر للمخزون.

عدم إمكانية حضور الجرد الفعلي للمخزون (راجع: الفقرة ٧)

أ١٢. قد يكون من غير الممكن عملياً في بعض الحالات حضور الجرد الفعلي للمخزون. وقد يُعزى ذلك لعوامل مثل طبيعة المخزون وموقعه، على سبيل المثال، عندما يتم الاحتفاظ بالمخزون في موقع قد يشكل تهديداً لسلامة المراجع. غير أن المصاعب بصفة عامة ليست كافية لدعم قرار المراجع بأن حضوره للجرد هو أمر غير ممكن عملياً. وبالإضافة لذلك، ووفقاً لما تم إيضاحه في معيار المراجعة (٢٠٠)،[٧] فإن مسألة الصعوبة أو الوقت أو التكلفة المترتبة لا تمثل في حد ذاتها أساساً صالحاً ليقوم المراجع بإغفال إجراء مراجعة لا بديل له، أو ليرضى بأدلة مراجعة أقل إقناعاً.

أ١٣. حينما يكون الحضور غير ممكن عملياً في بعض الحالات، قد توفر إجراءات مراجعة بديلة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن وجود المخزون وحالته، على سبيل المثال، التقصي عن مستندات البيع الذي تم لاحقاً لبنود مخزون محددة تم الحصول عليها أو شراؤها قبل الجرد الفعلي للمخزون.

أ١٤. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، قد لا يكون بالإمكان الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة. وفي مثل هذه الحالات، يتطلب معيار المراجعة (٧٠٥) أن يعدل المراجع الرأي في تقريره نتيجةً لتقييد النطاق.[٨]

المخزون الذي في حيازة طرف ثالث وتحت سيطرته

المصادقة (راجع: الفقرة ٨ (أ))

أ١٥. يحدد معيار المراجعة (٥٠٥)[٩] متطلبات ويقدم إرشادات لتنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية.

إجراءات المراجعة الأخرى (راجع: الفقرة ٨ (ب))

أ١٦. تبعاً للظروف، على سبيل المثال عندما يتم الحصول على معلومات تثير شكوكاً حول نزاهة وموضوعية الطرف الثالث، قد يرى المراجع أنه من المناسب تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى بدلاً من المصادقة من طرف ثالث، أو بالإضافة إليها. ومن أمثلة هذه الإجراءات الأخرى ما يلي:

- الحضور، أو الترتيب لحضور مراجع آخر، أثناء الجرد الفعلي لمخزون الطرف الثالث، إذا كان ذلك ممكناً عملياً.
- الحصول على تقرير من مراجع آخر، أو تقرير مراجع المنشأة الخدمية، بشأن كفاية الرقابة الداخلية للطرف الثالث، لضمان أن المخزون قد تم جرده بشكل صحيح وأنه مُصان بشكل كافٍ.
- التقصي عن الوثائق المتعلقة بالمخزون المحتفظ به لدى الأطراف الثالثة، على سبيل المثال إيصالات المخازن.
- طلب المصادقة من الأطراف الأخرى عند رهن المخزون كضمان.

---

[٧] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة أ٥٠

[٨] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ١٣

[٩] معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"

الدعاوى القضائية والمطالبات

اكتمال الدعاوى القضائية والمطالبات (راجع: الفقرة ٩)

أ١٧. قد يكون للدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها تأثير جوهري على القوائم المالية، مما قد يتطلب الإفصاح أو المحاسبة عنها في القوائم المالية.

أ١٨. بالإضافة إلى الإجراءات المحددة في الفقرة ٩، تشمل الإجراءات الأخرى الملائمة، على سبيل المثال، استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال إجراءات تقييم المخاطر التي تم أداؤها في إطار التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها لمساعدة المراجع في الدراية بالدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها.

أ١٩. إن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بغرض تحديد الدعاوى القضائية والمطالبات التي قد ينشأ عنها خطر تحريف جوهري، قد توفر أيضاً أدلة مراجعة بشأن اعتبارات أخرى ذات صلة، مثل التقويم أو القياس المتعلق بالدعاوى القضائية والمطالبات. ويحدد معيار المراجعة (٥٤٠)[١٠] متطلبات ويقدم إرشادات ذات صلة بمراعاة المراجع للدعاوى القضائية والمطالبات التي تتطلب تقديرات محاسبية أو إفصاحات متعلقة بها في القوائم المالية.

فحص حسابات المصروفات القضائية (راجع: الفقرة ٩ (ج))

أ٢٠. تبعاً للظروف، قد يقرر المراجع أنه من المناسب التحقق من المستندات الأصلية ذات الصلة، مثل فواتير المصروفات القضائية، كجزء من فحص المراجع لحسابات المصروفات القضائية.

الاتصال بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

أ٢١. يساعد الاتصال المباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الدعاوى القضائية والمطالبات المهمة المحتملة معروفة وما إذا كانت تقديرات الإدارة للآثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك تكاليفها، معقولة.

أ٢٢. قد يسعى المراجع في بعض الحالات، ومن خلال خطاب استفسار عام، إلى الاتصال بشكل مباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة. ولهذا الغرض، يطلب خطاب الاستفسار العام من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يقوم بإبلاغ المراجع بالدعاوى القضائية أو المطالبات التي يكون على علم بها، وأيضاً بتقييم لنتيجة تلك الدعاوى القضائية والمطالبات، وتقدير للآثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك التكاليف.

أ٢٣. إذا كان من غير المرجح أن يستجيب المستشار القانوني الخارجي بالشكل المناسب لخطاب الاستفسار العام، على سبيل المثال إذا كانت الجهة المهنية التي ينتمي إليها المستشار القانوني الخارجي تحظر الرد على مثل هذا الخطاب، فقد يسعى المراجع للاتصال المباشر من خلال خطاب استفسار محدد. ولهذا الغرض، يتضمن خطاب الاستفسار المحدد ما يلي:

(أ) قائمة بالدعاوى القضائية والمطالبات؛

(ب) حيثما يكون ذلك متاحاً، تقييم الإدارة لنتيجة كلٍ من الدعاوى القضائية أو المطالبات التي تم تحديدها، وتقديرها للآثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك التكاليف؛

(ج) طلب بأن يقوم المستشار القانوني الخارجي للمنشأة بالمصادقة على مدى معقولية تقييمات الإدارة، وتزويد المراجع بالمزيد من المعلومات إذا وجد المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن القائمة غير مكتملة أو غير صحيحة.

أ٢٤. في ظروف معينة، قد يقرر المراجع أيضاً أنه من الضروري الاجتماع مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة لمناقشة النتائج المحتملة للدعاوى القضائية أو المطالبات. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما:

- يحدد المراجع أن الأمر يمثل خطراً مهماً.

[١٠] معيار المراجعة (٥٤٠)، "*مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة*".

- يكون الأمر معقداً.
- يوجد خلاف بين الإدارة والمستشار القانوني الخارجي للمنشأة.

وعادةً، تتطلب تلك الاجتماعات إذناً من الإدارة وتُعقد بحضور ممثل عن الإدارة.

أ٢٥. وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)،[١١] فإن المراجع مطالب بأن يؤرخ تقريره بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية. ويمكن الحصول على أدلة المراجعة بشأن وضع الدعاوى القضائية والمطالبات حتى تاريخ تقرير المراجع عن طريق الاستفسار من الإدارة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي المسؤول عن التعامل مع الأمور ذات الصلة. وفي مواقف أخرى مشابهة، قد يحتاج المراجع إلى الحصول على معلومات مُحدَّثة من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة.

المعلومات القطاعية (راجع: الفقرة ١٣)

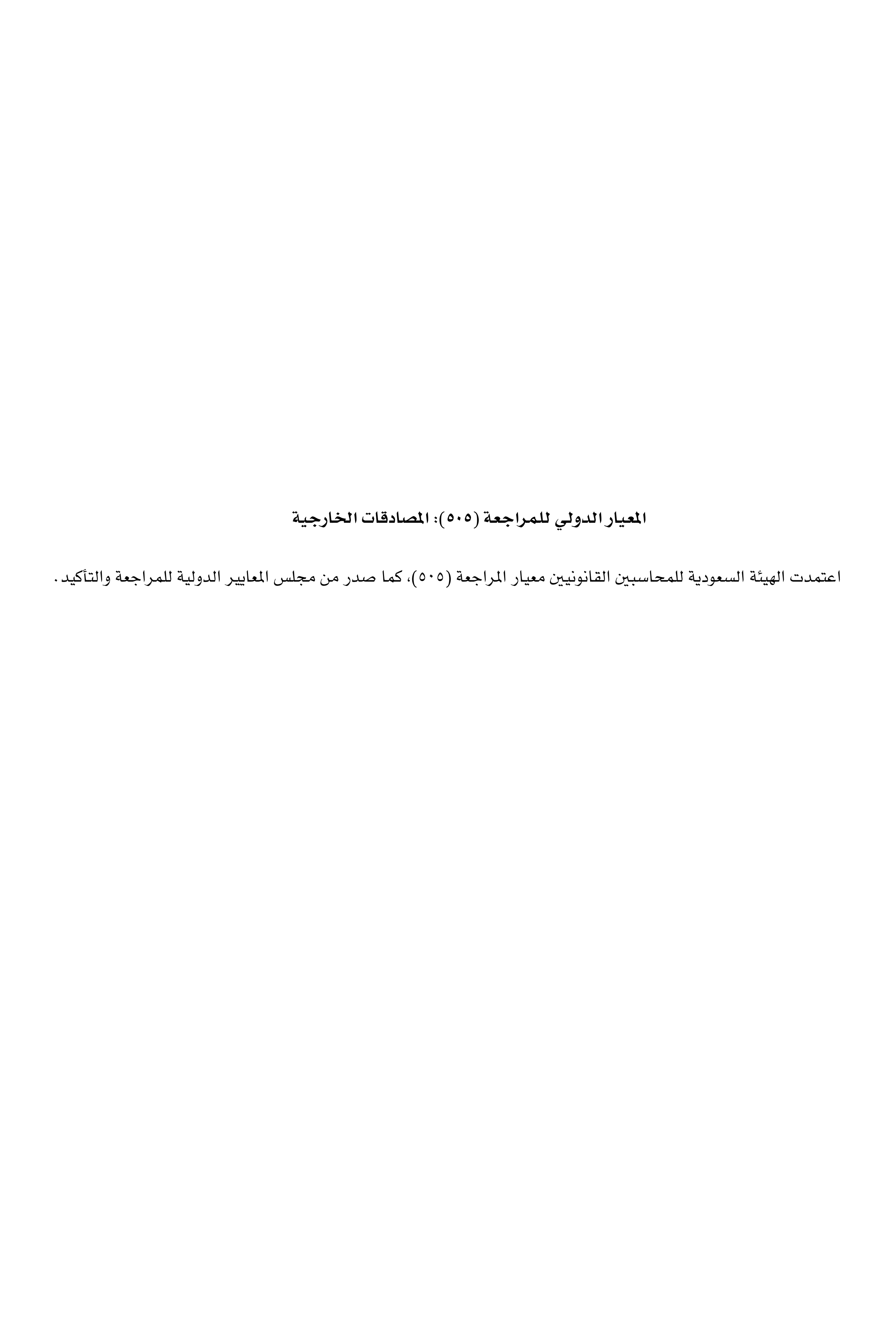
أ٢٦. تبعاً لإطار التقرير المالي المنطبق، قد تكون المنشأة مطالبة أو مسموح لها بالإفصاح عن المعلومات القطاعية في القوائم المالية. وتكون مسؤولية المراجع فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها مرتبطة بالقوائم المالية ككل. وبالتالي، لا يُطلب من المراجع تنفيذ إجراءات المراجعة التي ستكون ضرورية لإبداء رأي في المعلومات القطاعية المقدمة بشكل مستقل.

فهم الطرق المستخدمة من قبل الإدارة (راجع: الفقرة ١٣ (أ))

أ٢٧. تبعاً للظروف، من أمثلة الأمور التي قد تكون ذات صلة عند التوصل إلى فهم للطرق التي تستخدمها الإدارة في تحديد المعلومات القطاعية، وما إذا كان من المحتمل أن تؤدي هذه الطرق إلى إفصاح وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق ما يلي:

- المبيعات والتحويلات وتحميل النفقات بين القطاعات واستبعاد مبالغ المعاملات بين القطاعات.
- المقارنات مع الموازنات والنتائج الأخرى المتوقعة، على سبيل المثال أرباح التشغيل كنسبة مئوية من المبيعات.
- تخصيص الأصول والتكاليف بين القطاعات.
- الاتساق مع الفترات السابقة، وكفاية الإفصاحات فيما يتعلق بأوجه عدم الاتساق.

[١١] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ٤٩



المعيار الدولي للمراجعة (٥٠٥): المصادقات الخارجية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٠٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٠٥)

المصادقات الخارجية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٠٥) *"المصادقات الخارجية"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة استخدام المراجع لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠)[١] ومعيار المراجعة (٥٠٠).[٢] ولا يتناول الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى القضائية والمطالبات، التي تم تناولها في معيار المراجعة (٥٠١).[٣]

إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة

٢. يشير معيار المراجعة (٥٠٠) إلى أن إمكانية الاعتماد على الأدلة تتأثر بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف الفردية المحيطة بالحصول عليها.[٤] ويتضمن ذلك المعيار أيضاً التعميمات الآتية المنطبقة على أدلة المراجعة:[٥]

- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
- تُعد أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع بشكل مباشر أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو عن طريق الاستدلال.
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما توجد في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك.

وبناءً عليه، وتبعاً لظروف المراجعة، فإن أدلة المراجعة التي تكون في صورة مصادقات خارجية، والتي يحصل عليها المراجع مباشرةً من الأطراف القائمة بالمصادقة، يمكن الاعتماد عليها بشكل أكبر من الأدلة المُعدَّة داخلياً بواسطة المنشأة. ويهدف هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في تصميم إجراءات المصادقة الخارجية وتنفيذها للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها.

٣. تقرّ معايير المراجعة الأخرى بأهمية المصادقات الخارجية كأدلة مراجعة، فعلى سبيل المثال:

- يناقش معيار المراجعة (٣٣٠) مسؤولية المراجع عن تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى القوائم المالية، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات.[٦] وإضافة إلى ذلك، يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يقوم المراجع بتصميم وتنفيذ إجراءات أساس لكل فئة جوهرية من فئات المعاملات ولكل رصيد حساب جوهري وكل إفصاح جوهري، وذلك بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة. ويتطلب المعيار من المراجع أيضاً أن ينظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية سيتم تنفيذها كإجراءات مراجعة أساس.[٧]
- يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر.[٨] وفي سبيل ذلك، يمكن أن يقوم المراجع بزيادة كمية الأدلة أو بالحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، أو بكلا الأمرين. فعلى سبيل المثال، قد يعطي المراجع مزيداً من الاهتمام بالحصول على أدلة من أطراف ثالثة مباشرةً، أو الحصول على أدلة مُؤيدِّة من عدد من المصادر المستقلة. ويشير أيضاً معيار المراجعة (٣٣٠) إلى أن إجراءات المصادقة الخارجية قد تساعد المراجع في الحصول على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها بدرجة كبيرة، وهي الأدلة التي يحتاج إليها المراجع للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المهمة، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ.[٩]

---

١ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"
٢ معيار المراجعة ٥٠٠، "أدلة المراجعة"
٣ معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة"
٤ معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ٥
٥ معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ٣١
٦ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٥ و٦
٧ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ١٨ و١٩
٨ معيار المراجعة ٣٣٠، الفقرة ٧(ب)
٩ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة أ٥٣

- يشير معيار المراجعة (٢٤٠) إلى أن المراجع قد يُصمم طلبات مصادقة للحصول على معلومات مؤيِّدة إضافية كنوع من الاستجابة لمواجهة المخاطر المقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات.[١٠]
- يشير معيار المراجعة (٥٠٠) إلى أن المعلومات المُؤيِّدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة، مثل المصادقات الخارجية، قد ترفع من مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المراجع من الأدلة الموجودة في السجلات المحاسبية أو من الإفادات التي أعدتها الإدارة.[١١]

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٥. هدف المراجع عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، هو تصميم وتنفيذ مثل هذه الإجراءات للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) المصادقة الخارجية: أدلة المراجعة المتحصل عليها في صورة رد كتابي مباشر على المراجع من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أي وسيلة أخرى.

(ب) طلب المصادقة الإيجابية: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة مباشرةً على المراجع، إما بالإشارة إلى ما إذا كان موافقاً أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو بتوفير المعلومات المطلوبة.

(ج) طلب المصادقة السلبية: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة على المراجع مباشرةً فقط في حالة عدم موافقته على المعلومات المقدمة في الطلب.

(د) عدم الرد: إخفاق الطرف القائم بالمصادقة في الرد، أو الرد بشكل كامل، على طلب مصادقة إيجابية، أو عودة طلب المصادقة بسبب عدم استلامه من الطرف القائم بالمصادقة.

(ه) الاستثناء: رد يشير إلى وجود اختلاف بين المعلومات المطلوب المصادقة عليها أو الواردة في سجلات المنشأة، والمعلومات المقدمة من الطرف القائم بالمصادقة.

المتطلبات

إجراءات المصادقة الخارجية

٧. عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يجب على المراجع أن يحافظ على تطبيق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، بما في ذلك:

(أ) تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها؛ (راجع: الفقرة أ١)

(ب) اختيار الطرف المناسب الذي سيقوم بالمصادقة؛ (راجع: الفقرة أ٢)

(ج) تصميم طلبات المصادقة، بما في ذلك تحديد أن الطلبات مُعنونة بشكل سليم، وأنها تحتوي على المعلومات اللازمة لإعادة إرسال الردود إلى المراجع مباشرةً؛ (راجع: الفقرات أ٣–أ٦)

---

١٠ معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة أ٣٨

١١ معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرتان أ٨ وأ٩

(د) إرسال الطلبات، بما في ذلك طلبات المتابعة، عند الانطباق، إلى الطرف القائم بالمصادقة. (راجع: الفقرة أ٧)

رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة

٨. في حالة رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب مصادقة، فيجب على المراجع القيام بما يلي:

(أ) الاستفسار عن الأسباب التي دعت الإدارة إلى هذا الرفض، والسعي للحصول على أدلة مراجعة بشأن صحة هذه الأسباب ومعقوليتها؛ (راجع: الفقرة أ٨)

(ب) تقويم ما يترتب على رفض الإدارة من آثار على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري ذات الصلة، بما في ذلك خطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى؛ (راجع: الفقرة أ٩)

(ج) تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة مصممة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها. (راجع: الفقرة أ١٠)

٩. إذا خلص المراجع إلى عدم معقولية رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب المصادقة، أو إذا لم يكن المراجع قادراً على الحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها من خلال إجراءات مراجعة بديلة، فيجب عليه أن يتواصل مع المكلفين بالحوكمة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠).[١٢] ويجب على المراجع أيضاً أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة ورأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[١٣]

نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

إمكانية الاعتماد على الردود على طلبات المصادقة

١٠. إذا حدد المراجع عوامل تثير شكوكاً حول إمكانية الاعتماد على الرد على طلب مصادقة، فيجب عليه الحصول على أدلة مراجعة إضافية لإزالة تلك الشكوك. (راجع: الفقرات أ١١–أ١٦)

١١. إذا قرر المراجع أن الرد على طلب المصادقة لا يمكن الاعتماد عليه، فيجب عليه تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على تقييم مخاطر التحريف الجوهري ذات الصلة، بما في ذلك خطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة أ١٧)

عدم الرد

١٢. في حالة عدم الرد، يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها. (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)

عندما يكون الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضرورياً للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

١٣. إذا قرر المراجع أن الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضروري للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فإن إجراءات المراجعة البديلة لن توفر أدلة المراجعة التي يحتاج إليها المراجع. وفي حالة عدم حصول المراجع على تلك المُصادقة، فيجب عليه أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة ورأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥). (راجع: الفقرة أ٢٠)

الاستثناءات

١٤. يجب على المراجع أن يتحرى عن الاستثناءات لتحديد ما إذا كانت مؤشراً على وجود تحريفات. (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

المصادقات السلبية

١٥. توفر المصادقات السلبية أدلة مراجعة أقل إقناعاً من المصادقات الإيجابية. وبالتالي، يجب ألا يستخدم المراجع طلبات المصادقات السلبية كإجراء مراجعة أساس وحيد لمواجهة خطر التحريف الجوهري المُقيَّم على مستوى الإقرارات ما لم يتحقق جميع ما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٣)

---

[١٢] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦

[١٣] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

(أ) أن يكون المراجع قد قيَّم خطر التحريف الجوهري عند مستوى منخفض، وحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة بالإقرار؛

(ب) أن يشتمل مجتمع عينة البنود الخاضعة لإجراءات المصادقة السلبية على عدد كبير من أرصدة الحسابات أو المعاملات أو الحالات الصغيرة المتجانسة؛

(ج) أن يكون معدل الاستثناء المتوقع منخفضاً جداً؛

(د) ألا يكون المراجع على علم بوجود ظروف أو أحوال قد تتسبب في تجاهل مستلمي طلبات المصادقة السلبية لتلك الطلبات.

تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها

١٦. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية توفر أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها، أو ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة إضافية. (راجع: الفقرتين أ٢٤، أ٢٥)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات المصادقة الخارجية

تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها (راجع: الفقرة ٧(أ))

أ١. يتم تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية عادةً لطلب معلومات تتعلق بأرصدة الحسابات وعناصرها، أو للمصادقة على مثل هذه المعلومات. وقد يتم استخدامها أيضاً للمصادقة على شروط اتفاقيات، أو عقود، أو معاملات بين المنشأة وأطراف أخرى، أو للمصادقة على غياب شروط معينة، مثل "اتفاق جانبي".

اختيار الطرف المناسب الذي سيقوم بالمصادقة (راجع: الفقرة ٧ (ب))

أ٢. توفر الردود على طلبات المصادقة أدلة مراجعة أكثر ملاءمة وأفضل في إمكانية الاعتماد عليها عند إرسال طلبات المصادقة إلى طرف يعتقد المراجع أن لديه معرفة بشأن المعلومات التي سيتم المصادقة عليها. فعلى سبيل المثال، قد يكون مسؤول ما في مؤسسة مالية لديه معرفة بالمعاملات أو الترتيبات المطلوب المُصادقة عليها، هو أكثر شخص مناسب في تلك المؤسسة المالية لطلب المصادقة منه.

تصميم طلبات المصادقة (راجع: الفقرة ٧ (ج))

أ٣. قد يؤثر تصميم طلب المصادقة بشكل مباشر على معدل الردود على المصادقة، وعلى إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من الردود وطبيعتها.

أ٤. من بين العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تصميم طلبات المصادقة:

- الإقرارات التي يتم تناولها.
- مخاطر تحريف جوهري معينة تم تحديدها، بما في ذلك مخاطر الغش.
- تنسيق وعرض طلب المصادقة.
- الخبرة السابقة في المراجعة أو ارتباطات مشابهة.
- طريقة الاتصال (على سبيل المثال، في شكل ورقي أو إلكتروني أو بوسيلة أخرى).
- تصريح الإدارة أو تشجيعها للأطراف القائمة بالمُصادقة للرد على المراجع. فقد لا تحبذ هذه الأطراف أن ترد إلا على طلب المصادقة الذي يحتوي على تصريح من الإدارة.

- قدرة الطرف المقصود القائم بالمُصادقة على المصادقة على المعلومات المطلوبة أو توفيرها (على سبيل المثال، مبلغ فاتورة منفصلة في مقابل الرصيد الإجمالي).

أ٥. يلتمس طلب المصادقة الخارجية الإيجابية من الطرف القائم بالمصادقة الرد على المراجع في جميع الحالات، سواءً عن طريق الإشارة إلى موافقة الطرف القائم بالمصادقة على المعلومات المقدمة، أو عن طريق مطالبة الطرف القائم بالمصادقة بتقديم معلومات. ويُتوقع عادةً أن يوفر الرد على طلب المصادقة أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها. ومع ذلك، يوجد خطر يتمثل في قيام الطرف القائم بالمصادقة بالرد على طلب المصادقة دون التحقق من صحة المعلومات. ويمكن للمراجع تخفيض هذا الخطر باستخدام طلبات المصادقة الإيجابية التي لا تحدد المبلغ (أو المعلومات الأخرى) في طلب المصادقة وتطلب من الطرف القائم بالمصادقة ذكر المبلغ أو تقديم المعلومات الأخرى. ومن ناحية أخرى، فإن استخدام هذا النوع من طلبات المصادقات "ذات الفراغات" قد يؤدي إلى انخفاض معدلات الردود بسبب الجهد الإضافي المطلوب من الأطراف القائمة بالمُصادقة.

أ٦. يتضمن تحديد أن الطلبات قد تمت عنونتها بشكل سليم اختبار صحة بعض أو كل العناوين المذكورة على طلبات المُصادقة قبل إرسالها.

متابعة طلبات المُصادقة (راجع: الفقرة ٧(د))

أ٧. قد يرسل المراجع طلب مصادقة إضافي في حالة عدم استلام رد على طلب سابق خلال فترة معقولة. فعلى سبيل المثال، قد يرسل المراجع، بعد إعادة التحقق من صحة العنوان الأصلي، طلباً إضافياً أو طلباً للمتابعة.

رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة

مدى معقولية رفض الإدارة (راجع: الفقرة ٨ (أ))

أ٨. يُعد رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة قيداً على أدلة المراجعة التي قد يرغب المراجع في الحصول عليها. ولهذا يتطلب الأمر من المراجع الاستفسار عن أسباب هذا القيد. ومن بين الأسباب الشائعة التي يتم ذكرها وجود نزاع قانوني أو مفاوضات قائمة مع الطرف المقصود المطلوب منه المصادقة، قد تتأثر نتائجها بطلب المصادقة في وقت غير مناسب. ويتطلب الأمر من المراجع البحث عن أدلة مراجعة فيما يتعلق بصحة أسباب الرفض ومدى معقوليتها، نظراً للخطر المتمثل في أن الإدارة ربما تحاول منع المراجع من الوصول إلى أدلة المراجعة التي قد تكشف غشاً أو خطأً.

الآثار المترتبة على تقييم مخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة ٨ (ب))

أ٩. يمكن أن يستنتج المراجع من التقويم الوارد في الفقرة ٨ (ب) أنه من المناسب إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥).[١٤] فعلى سبيل المثال، إذا كان طلب الإدارة بعدم المُصادقة غير منطقي، فقد يشير ذلك إلى أحد عوامل خطر الغش التي تتطلب تقويماً وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠).[١٥]

إجراءات المراجعة البديلة (راجع: الفقرة ٨ (ج))

أ١٠. قد تكون إجراءات المراجعة البديلة التي يتم تنفيذها مماثلة لتلك المناسبة لعدم الرد والمبينة في الفقرتين أ١٨ وأ١٩ من هذا المعيار. وتأخذ هذه الإجراءات في الحسبان أيضاً نتائج التقويم الذي يقوم به المراجع والمشار إليه في الفقرة ٨ (ب) من هذا المعيار.

نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

إمكانية الاعتماد على الردود على طلبات المصادقة (راجع: الفقرة ١٠)

أ١١. يشير معيار المراجعة ٥٠٠ إلى أنه حتى في حالة الحصول على أدلة المراجعة من مصادر من خارج المنشأة، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها.[١٦] وتنطوي جميع الردود على قدر من خطر الاعتراض أو التغيير أو الغش. ويوجد ذلك الخطر بغض

---

[١٤] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، فقرة ٣١

[١٥] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٥

[١٦] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ٣١

النظر عمّا إذا كان الرد قد تم الحصول عليه في شكل ورقي أو إلكتروني أو بوسيلة أخرى. ومن بين العوامل التي قد تشير إلى وجود شكوك حول إمكانية الاعتماد على الرد ما يلي:

- استلام الرد من قبل المراجع بصورة غير مباشرة؛ أو
- اتضاح أن الرد لم يكن من الطرف القائم بالمصادقة الذي كان مقصوداً في البداية.

أ١٢. تنطوي الردود المستلمة إلكترونياً، على سبيل المثال بالفاكس أو البريد الإلكتروني، على مخاطر تتعلق بإمكانية الاعتماد عليها، لأنه قد يكون من الصعب إثبات مصدر الرد وسلطة الطرف المستجيب، وقد يكون من الصعب اكتشاف التغييرات. ويمكن للمراجع والطرف المستجيب اتباع آلية تخلق بيئة آمنة للردود المستلمة إلكترونياً والتخفيف من هذه المخاطر. وإذا كان المراجع مُطمئناً إلى أمن الآلية ومُراقبتها على نحو سليم، فمن شأن ذلك أن يعزز من إمكانية الاعتماد على الردود المستلمة من خلالها. وقد تتضمن آلية المُصادقة الإلكترونية أساليب مختلفة للتحقق من هوية مُرسل المعلومات في صورة إلكترونية، على سبيل المثال، من خلال استخدام التشفير، والتوقيعات الرقمية الإلكترونية، وإجراءات التحقق من صحة الموقع الإلكتروني.

أ١٣. إذا استخدم الطرف القائم بالمصادقة طرفاً ثالثاً لتنسيق وتقديم الردود على طلبات المُصادقة، فيمكن للمراجع تنفيذ إجراءات لمواجهة المخاطر المتمثلة فيما يلي:

(أ) احتمال ألا يكون الرد مرسلاً من المصدر السليم؛

(ب) احتمال ألا يكون الطرف المستجيب مصرحاً له بالرد؛

(ج) احتمال أن تتعرض عملية إرسال الرد لما يمس سلامتها.

أ١٤. يتطلب معيار المراجعة (٥٠٠) أن يحدد المراجع ما إذا كان سيقوم بتعديل أو إضافة إجراءات لإزالة الشكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.[١٧] ويمكن للمراجع أن يختار التحقق من مصدر ومحتوى الرد على طلب المُصادقة عن طريق الاتصال بالطرف القائم بالمصادقة. فعلى سبيل المثال، عندما يقوم الطرف القائم بالمصادقة بالرد عن طريق البريد الإلكتروني، يمكن للمراجع الاتصال بالطرف القائم بالمصادقة هاتفياً لتحديد ما إذا كان هذا الطرف هو من قام فعلاً بإرسال الرد. وعند إرسال الرد إلى المراجع بطريق غير مباشر (على سبيل المثال، لأن الطرف القائم بالمصادقة أرسل الرد بالخطأ إلى المنشأة بدلاً من المراجع)، فيمكن للمراجع أن يطلب من الطرف القائم بالمصادقة أن يرد عليه كتابياً بصورة مباشرة.

أ١٥. لا يستوفي الرد الشفهي على طلب المصادقة، في حد ذاته، شروط تعريف المصادقة الخارجية لأنه ليس رداً كتابياً مباشراً على المراجع. ومع ذلك، وبمجرد الحصول على رد شفهي على طلب المصادقة، يمكن للمراجع، وتبعاً للظروف، أن يطلب من الطرف القائم بالمصادقة الرد عليه بشكل كتابي ومباشر. وفي حالة عدم استلام أي رد من ذلك القبيل، فوفقاً للفقرة ١٢، يسعى المراجع للحصول على أدلة مراجعة أخرى تدعم المعلومات الواردة في الرد الشفهي.

أ١٦. قد يحتوي الرد على طلب المصادقة لغة تقييدية فيما يتعلق باستخدامه. ومثل تلك التقييدات لا تبطل بالضرورة إمكانية الاعتماد على الرد كدليل مراجعة.

الردود التي لا يمكن الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ١١)

أ١٧. عندما يستنتج المراجع أن الرد لا يمكن الاعتماد عليه، فإنه قد يحتاج إلى إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥).[١٨] فعلى سبيل المثال، قد يشير الرد الذي لا يمكن الاعتماد عليه إلى أحد عوامل خطر الغش التي تتطلب تقويماً وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠).[١٩]

---

[١٧] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١١

[١٨] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٣١

[١٩] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٥

عدم الرد (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٨. تتضمن الأمثلة على إجراءات المراجعة البديلة التي قد ينفذها المراجع:

- لأرصدة الحسابات مستحقة التحصيل: التحقق من مقبوضات نقدية معينة لاحقة، ووثائق الشحن، والمبيعات التي تتم بالقرب من نهاية الفترة.
- لأرصدة الحسابات مستحقة السداد: التحقق من النفقات النقدية اللاحقة، أو المراسلات المستلمة من أطراف ثالثة، والسجلات الأخرى، مثل أوراق السلع المستلمة.

أ١٩. تتأثر طبيعة ومدى إجراءات المراجعة البديلة بالحساب والإقرار المعني. وقد يشير عدم الرد على طلب المُصادقة إلى خطر تحريف جوهري لم يتم تحديده من قبل. وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى إعادة النظر في خطر التحريف الجوهري المُقيَّم على مستوى الإقرارات، وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥).[٢٠] فعلى سبيل المثال، قد يشير انخفاض عدد الردود على طلبات المُصادقة عمّا هو متوقع، أو ارتفاعها عمّا هو متوقع، إلى وجود عامل خطر غش لم يتم تحديده سابقاً ويحتاج إلى تقويم وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠).[٢١]

عندما يكون الرد على طلب المُصادقة الإيجابية ضرورياً للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ١٣)

أ٢٠. في ظروف معينة، قد يحدد المراجع خطر تحريف جوهري مُقيَّم على مستوى الإقرارات، من الضروري الرد على طلب المصادقة الإيجابية الخاص به للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد يكون من بين تلك الظروف الحالات الآتية:

- عندما لا تكون المعلومات اللازمة لتأييد إقرار (إقرارات) الإدارة متاحة إلا من مصدر خارج المنشأة.
- عندما تمنع عوامل خطر غش معينة المراجع من الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها من المنشأة، مثل خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، أو خطر التواطؤ الذي قد يتورط فيه موظف (موظفون) و/أو الإدارة.

الاستثناءات (راجع: الفقرة ١٤)

أ٢١. قد تشير الاستثناءات التي تم إيضاحها في الردود على طلبات المصادقة إلى وجود تحريفات أو تحريفات محتملة في القوائم المالية. وعند تحديد وجود تحريف معين، يتعين على المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠) تقويم ما إذا كان هذا التحريف يُعد مؤشراً على حدوث غش.[٢٢] وقد توفر الاستثناءات إرشادات بشأن جودة الردود المستلمة من أطراف مشابهة قائمة بالمصادقة أو المستلمة بشأن حسابات مشابهة. ويمكن أن تشير الاستثناءات أيضاً إلى وجود قصور أو أوجه قصور في الرقابة الداخلية للمنشأة على آلية التقرير المالي.

أ٢٢. لا تمثل بعض الاستثناءات تحريفات. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يستنتج المراجع أن الاختلافات في الردود على طلبات المصادقة كانت بسبب التوقيت أو القياس أو أخطاء كتابية في إجراءات المصادقة الخارجية.

المصادقات السلبية (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢٣. لا يدل عدم استلام رد على طلب المُصادقة السلبية بشكل صريح على استلام الطرف المقصود لطلب المصادقة أو على التحقق من دقة المعلومات الواردة في الطلب. وبناءً عليه، فإن عدم رد الطرف المطلوب منه المُصادقة على طلب المُصادقة السلبية يوفر أدلة مراجعة أقل إقناعاً بكثير من الرد على طلب المُصادقة الإيجابية. والأكثر احتمالاً أيضاً هو أن الأطراف القائمة بالمُصادقة قد ترد للإشارة إلى عدم موافقتها على طلب المُصادقة عندما لا تكون المعلومات الواردة في طلب المُصادقة في صالحها، وتقل احتمالية ردهم في غير ذلك. فعلى سبيل المثال، تزيد احتمالية رد أصحاب حسابات الودائع البنكية إذا اعتقدوا أن أرصدة حساباتهم مدونة في طلب المُصادقة بأقل مما هي عليه، وتقل احتمالية ردهم إذا اعتقدوا أن الرصيد الوارد في الطلب أكبر مما هو عليه في الواقع. ولذلك، فإن إرسال طلبات

[٢٠] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٣١

[٢١] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٥

[٢٢] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٦

المُصادقة السلبية إلى أصحاب حسابات الودائع البنكية قد يكون إجراءً مفيداً عند النظر فيما إذا كانت تلك الأرصدة مدونة بأقل من قيمتها الحقيقية، ولكن من غير المرجح أن يكون فعّالاً إذا كان المراجع يسعى للحصول على أدلة تتعلق بالمبالغة في قيمة تلك الأرصدة.

تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها (راجع: الفقرة ١٦)

أ٢٤. عند تقويم نتائج طلبات المُصادقة الخارجية الفردية، يمكن أن يصنف المراجع هذه النتائج كالتالي:

(أ) رد من قبل الطرف القائم بالمصادقة المناسب يشير فيه إلى موافقته على المعلومات الواردة في طلب المُصادقة، أو يقدم فيه المعلومات المطلوبة بدون استثناء؛ أو

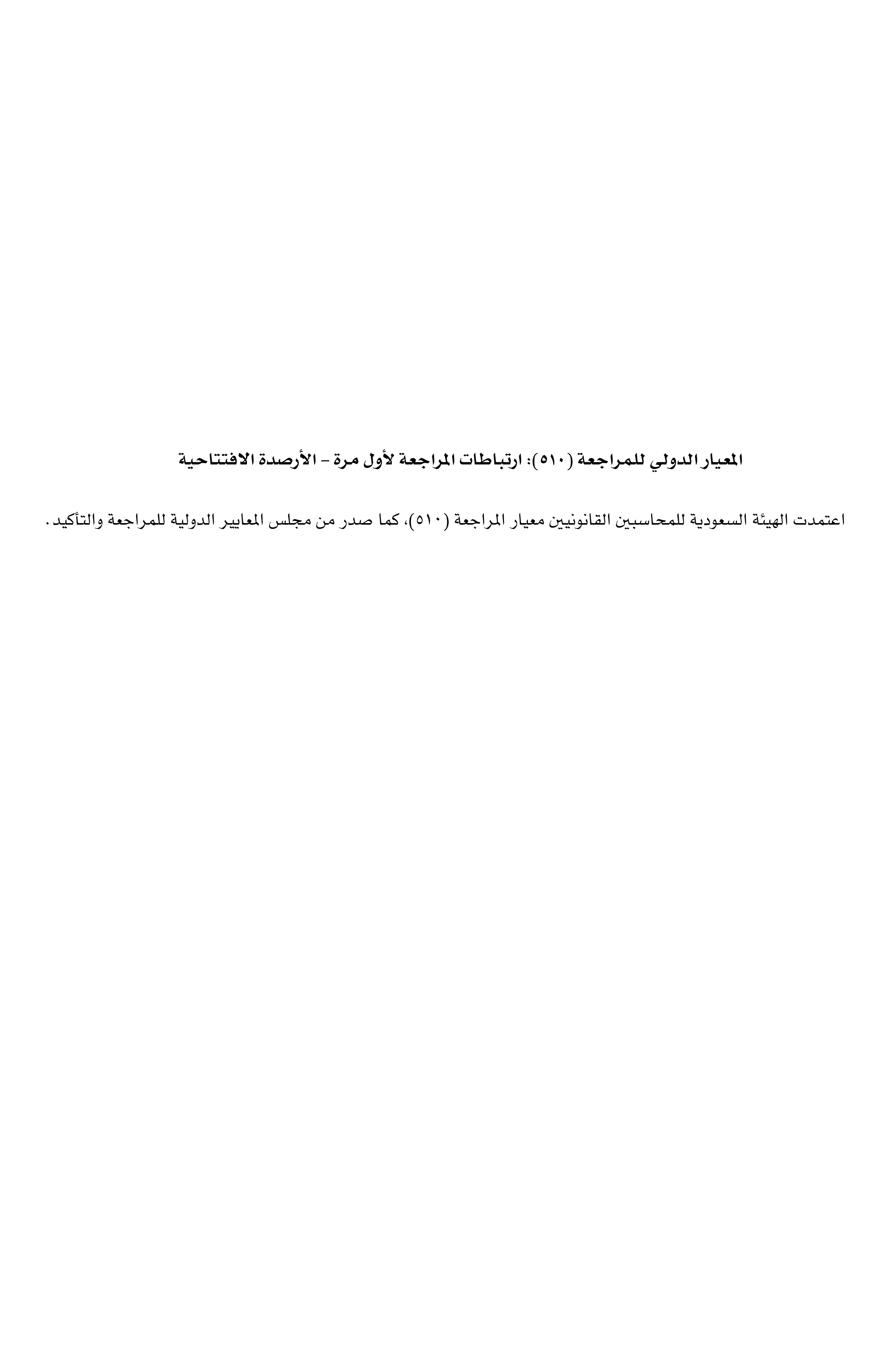
(ب) رد لا يمكن الاعتماد عليه؛ أو

(ج) عدم الرد؛ أو

(د) رد يشير إلى استثناء.

أ٢٥. إن تقويم المراجع، عندما يتم أخذه في الحسبان مع إجراءات المراجعة الأخرى التي ربما يكون المراجع قد قام بتنفيذها، قد يساعده في استنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو ما إذا كانت الحاجه تتطلب الحصول على أدلة مراجعة إضافية، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣٣٠).[٢٣]

[٢٣] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢٦ و٢٧



المعيار الدولي للمراجعة (٥١٠): ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥١٠)

ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥١٠) *"ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"* .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية في ارتباط المراجعة لأول مرة. فبالإضافة إلى مبالغ القوائم المالية، تتضمن الأرصدة الافتتاحية أموراً كانت موجودة في بداية الفترة تتطلب الإفصاح عنها، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات. وعندما تتضمن القوائم المالية معلومات مالية مقارنة، تنطبق أيضاً عندئذٍ المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٧١٠).[١] ويتضمن معيار المراجعة (٣٠٠)[٢] متطلبات وإرشادات إضافية فيما يتعلق بالأنشطة التي تُنفذ قبل البدء في ارتباط مراجعة لأول مرة.

تاريخ السريان

٢. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٣. عند القيام بارتباط مراجعة لأول مرة، يكون هدف المراجع فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت:

(أ) الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية؛

(ب) السياسات المحاسبية المناسبة المنعكس أثرها في الأرصدة الافتتاحية قد طُبِّقت بشكل متسق في القوائم المالية للفترة الحالية، أو ما إذا كانت التغييرات التي طرأت عليها قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

التعريفات

٤. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) ارتباط مراجعة لأول مرة: هو ارتباط إما أنه:

(١) لم تتم فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، أو

(٢) تمت فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق.

(ب) الأرصدة الافتتاحية: أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة. وتعتمد الأرصدة الافتتاحية على أرصدة إقفال الفترة السابقة، وتعكس تأثيرات المعاملات والأحداث في فترات سابقة والسياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة. وتتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضاً أموراً تتطلب إفصاحاً بأنها موجودة في بداية الفترة، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات.

(ج) المراجع السابق: المراجع من مكتب مراجعة مختلف، الذي قام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة ما في الفترة السابقة، وتم استبداله بالمراجع الحالي.

---

١ معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"

٢ معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

المتطلبات

إجراءات المراجعة

الأرصدة الافتتاحية

٥. يجب على المراجع قراءة القوائم المالية الأحدث، إن وجدت، وتقرير المراجع السابق عليها، إن وجد، للحصول على المعلومات ذات الصلة بالأرصدة الافتتاحية، بما في ذلك الإفصاحات.

٦. يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عمّا إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية، وذلك عن طريق: (راجع: الفقرتين أ١، أ٢)

(أ) تحديد ما إذا كانت أرصدة الإقفال للفترة السابقة قد تم ترحيلها إلى الفترة الحالية بشكل صحيح، أو عند الاقتضاء، قد تم إعادة عرضها؛

(ب) تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛

(ج) تنفيذ واحد أو أكثر مما يلي: (راجع: الفقرات أ٣–أ٧)

(١) فحص أوراق عمل المراجع السابق للحصول على أدلة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، عندما تكون القوائم المالية للسنة السابقة قد رُوجعت؛ أو

(٢) تقويم ما إذا كانت إجراءات المراجعة المنفذة في الفترة الحالية توفر أدلة ذات صلة بالأرصدة الافتتاحية؛ أو

(٣) تنفيذ إجراءات مراجعة خاصة للحصول على أدلة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية.

٧. في حالة حصول المراجع على أدلة مراجعة بأن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات قد تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية، فيجب عليه القيام بإجراءات مراجعة إضافية مناسبة في ظل الظروف القائمة لتحديد تأثير ذلك على القوائم المالية للفترة الحالية. وإذا خلُص المراجع إلى وجود مثل هذه التحريفات في القوائم المالية للفترة الحالية، فيجب عليه إبلاغ المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة بهذه التحريفات وفقاً لمعيار المراجعة (٤٥٠).[٣]

اتساق السياسات المحاسبية

٨. يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت السياسات المحاسبية المنعكس أثرها في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها في القوائم المالية للفترة الحالية بشكل متسق، وما إذا كانت التغييرات في السياسات المحاسبية قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

المعلومات ذات الصلة في تقرير المراجع السابق

٩. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها بواسطة مراجع سابق، وكان هناك تعديل في الرأي، فيجب على المراجع تقويم تأثير الأمر الذي أدى إلى التعديل في تقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للفترة الحالية، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥).[٤]

استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

الأرصدة الافتتاحية

١٠. إذا لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فيجب عليه إبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[٥] (راجع: الفقرة أ٨)

---

[٣] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرتان ٨ و١٢

[٤] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

[٥] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

١١. إذا استنتج المراجع أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريف يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، ولم تتم المحاسبة عن تأثير هذا التحريف بشكل مناسب، أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافٍ، فيجب على المراجع إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

اتساق السياسات المحاسبية

١٢. إذا استنتج المراجع أن:

(أ) السياسات المحاسبية للفترة الحالية غير مطبقة بشكل متسق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو

(ب) ثمة تغيير في السياسات المحاسبية لم تتم المحاسبة عنه بشكل مناسب، أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافٍ، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،

فيجب عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

تعديل الرأي في تقرير المراجع السابق

١٣. إذا تضمن رأي المراجع السابق فيما يتعلق بالقوائم المالية للفترة السابقة تعديلاً على الرأي لا يزال ملائماً وجوهرياً للقوائم المالية للفترة الحالية، فيجب على المراجع أن يُعدل رأيه في القوائم المالية للفترة الحالية، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) ومعيار المراجعة (٧١٠). (راجع: الفقرة أ٩)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات المراجعة

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ٦)

أ١. قد توجد في القطاع العام قيود نظامية أو تنظيمية بشأن المعلومات التي يمكن أن يحصل عليها المراجع الحالي من مراجع سابق. فعلى سبيل المثال، في حالة خصخصة منشأة قطاع عام تمت مراجعتها سابقاً من قبل مراجع معين وفقاً للأنظمة الحكومية (على سبيل المثال، المراجع العمومي أو شخص آخر مؤهل بشكل مناسب يتم تعيينه نيابةً عن المراجع العمومي)، فإن مدى الوصول إلى أوراق العمل أو المعلومات الأخرى التي يمكن أن يقدمها المراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية للمراجع المعين حديثاً في القطاع الخاص قد يكون مقيداً بأنظمة أو لوائح الخصوصية أو السرية. وفي المواقف التي تُفرض فيها قيود على مثل هذه الاتصالات، فقد يكون من اللازم الحصول على أدلة المراجعة من خلال وسائل أخرى، وفي حالة عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب أن يؤخذ في الحسبان تأثير ذلك على رأي المراجع.

أ٢. في حالة إسناد المراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية عملية مراجعة منشأة قطاع عام إلى مكتب مراجعة في القطاع الخاص، وقام المراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية بتعيين مكتب مراجعة بخلاف المكتب الذي قام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة القطاع العام في الفترة السابقة، فلا يُعد ذلك عادةً تغييراً في المراجعين بالنسبة للمراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية. ومع ذلك، واعتماداً على طبيعة ترتيبات الإسناد، قد يُعد ارتباط المراجعة ارتباط مراجعة لأول مرة من منظور مراجع القطاع الخاص للوفاء بمسؤوليات المراجع، وبناءً عليه ينطبق هذا المعيار.

الأرصدة الافتتاحية (راجع: الفقرة ٦(ج))

أ٣. تعتمد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة اللازمة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الأرصدة الافتتاحية على أمور مثل:

- السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة.
- طبيعة أرصدة الحسابات، وفئات المعاملات والإفصاحات، ومخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للفترة الحالية.
- أهمية الأرصدة الافتتاحية بالنسبة للقوائم المالية للفترة الحالية.
- ما إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها؛ وإذا كانت قد تمت مراجعتها، ما إذا كان رأي المراجع السابق مُعدَّلاً.

أ٤. في حالة مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة من قِبل مراجع سابق، فقد يكون بمقدور المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الأرصدة الافتتاحية عن طريق فحص أوراق العمل الخاصة بالمراجع السابق. ويتأثر ما إذا كان مثل هذا الفحص يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بالكفاءة المهنية للمراجع السابق واستقلاله.

أ٥. توفر المتطلبات المهنية والأخلاقية ذات الصلة توجيهات لاتصالات المراجع الحالي بالمراجع السابق.

أ٦. فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المتداولة، يمكن الحصول على بعض أدلة المراجعة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية كجزء من إجراءات المراجعة للفترة الحالية. فعلى سبيل المثال، سيوفر تحصيل الأرصدة الافتتاحية للحسابات مستحقة التحصيل، أو سداد الأرصدة الافتتاحية للحسابات مستحقة السداد خلال الفترة الحالية، بعض أدلة المراجعة بشأن وجودها، وحقوقها وواجباتها، واكتمالها وتقويمها في بداية الفترة. أما في حالة المخزون، فإن إجراءات المراجعة للفترة الحالية المطبقة على رصيد الإقفال للمخزون تقدم أدلة مراجعة محدودة فيما يتعلق بالمخزون الموجود في بداية الفترة. ولهذا، قد تكون إجراءات المراجعة الإضافية ضرورية، وقد يوفر واحد أو أكثر مما يلي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة:

- ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون الحالي ومطابقته بكميات المخزون أول الفترة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة لتقويم بنود المخزون أول الفترة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة على مجمل الربح والحد الفاصل.

أ٧. بالنسبة للأصول والالتزامات غير المتداولة، مثل العقارات والآلات والمعدات والاستثمارات والديون طويلة الأجل، يمكن الحصول على بعض أدلة المراجعة عن طريق التحقق من السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى التي تقوم عليها الأرصدة الافتتاحية. وفي بعض الحالات، قد يكون بمقدور المراجع الحصول على بعض أدلة المراجعة بشأن الأرصدة الافتتاحية من خلال المصادقة مع أطراف ثالثة، على سبيل المثال، في حالة الديون طويلة الأجل والاستثمارات. وفي حالات أخرى، قد يلزم المراجع القيام بتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية.

استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

الأرصدة الافتتاحية (راجع: الفقرة ١٠)

أ٨. يحدد معيار المراجعة (٧٠٥) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الظروف التي قد تؤدي إلى إجراء تعديل على رأي المراجع في القوائم المالية، ونوع الرأي المناسب في ظل الظروف القائمة، ومحتوى تقرير المراجع عند تعديل رأي المراجع. وقد يؤدي عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية إلى أحد التعديلات الآتية على الرأي في تقرير المراجع:

(أ) إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي، حسبما يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة؛ أو

(ب) إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، حسبما يكون مناسباً، فيما يتعلق بنتائج العمليات، والتدفقات النقدية، عند الاقتضاء، ورأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي، ما لم يمنع ذلك نظام أو لائحة.

ويتضمن الملحق أمثلة توضيحية لتقارير المراجعين.

تعديل الرأي في تقرير المراجع السابق (راجع: الفقرة ١٣)

أ٩. في بعض الحالات، قد لا يكون التعديل على رأي المراجع السابق جوهرياً وذا صلة بالرأي في القوائم المالية للفترة الحالية. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عند وجود قيد على النطاق في الفترة السابقة، ولكن الأمر الذي نشأ عنه القيد قد تم حله في الفترة الحالية.

الملحق

(راجع: الفقرة أ٨)

مثالان توضيحيان لتقارير المراجعين التي تضم آراءً معدلة

ملحوظة: خلال هذين المثالين التوضيحيين لتقارير المراجع، تم وضع قسم "الرأي" أولاً، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)، وحلّ قسم "أساس الرأي" مباشرةً بعده. كما إن الجملة الأولى والأخيرة التي كان يتضمنها قسم مسؤوليات المراجع تندرج الآن كجزء من القسم الجديد "أساس الرأي".

المثال التوضيحي (١):

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠)[١] غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(**) (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).[٢]**
- **لم يلاحظ المراجع الجرد الفعلي للمخزون في بداية الفترة الحالية، ولم يتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون.**
- **تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون تأثيرات جوهرية، ولكنها ليست منتشرة بالنسبة للأداء المالي للمنشأة والتدفقات النقدية.[٣]**
- **تم عرض المركز المالي في نهاية السنة بشكل عادل.**
- **تم افتراض أن الأنظمة واللوائح تمنع المراجع من إبداء رأي متحفظ فيما يتعلق بالأداء المالي والتدفقات النقدية، ورأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).[٤]**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)،[٥] ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**

---

[١] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

[٢] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

[٣] إذا اعتُبِرَت التأثيرات المحتملة، بحسب حكم المراجع، جوهرية ومنتشرة بالنسبة للأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، فإن المراجع سيمتنع عن إبداء رأي في الأداء المالي والتدفقات النقدية.

[٤] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[٥] معيار المراجعة (٧٠١) *"الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"*

- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق. ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

تقرير عن مراجعة القوائم المالية[٦]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي المتحفظ

لقد تم التعاقد معنا كمراجعين للشركة في ٣٠ يونيو ٢٠×١، وبالتالي لم نقم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في بداية السنة. ولم نتمكن من الوصول، عن طريق وسائل بديلة، إلى قناعة بشأن كميات المخزون الموجودة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠. ونظراً لأن مخزون أول المدة يدخل في تحديد الأداء المالي والتدفقات النقدية، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كان من الضروري عمل تعديلات فيما يتعلق بربح السنة الذي تم التقرير عنه في قائمة الدخل الشامل، وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الذي تم التقرير عنه في قائمة التدفقات النقدية.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*). ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

[٦] العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

(*) معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أياً من متطلبات تلك المعايير.

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ×٢٠٠، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣١ مارس ٢٠×١.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[*يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٧]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)*[٨] *- انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء***]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

٧ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٨ معيار المراجعة ٧٠٠ "*تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية*"

** ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٢):

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **لم يلاحظ المراجع جرد المخزون الفعلي في بداية الفترة الحالية، ولم يتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون.**
- **تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون تأثيرات جوهرية، ولكنها ليست منتشرة بالنسبة للأداء المالي للمنشأة والتدفقات النقدية.[٩]**
- **تم عرض المركز المالي في نهاية السنة بشكل عادل.**
- **يُعد الرأي المتحفظ فيما يتعلق بالأداء المالي والتدفقات النقدية، وغير المعدل فيما يتعلق بالمركز المالي مناسباً في ظل الظروف القائمة.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق. ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

تقرير عن مراجعة القوائم المالية[١٠]

الآراء

---

[٩] إذا اعتُبِرَت التأثيرات المحتملة، بحسب حكم المراجع، جوهرية ومنتشرة بالنسبة للأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، فإن المراجع سيمتنع عن إبداء رأي في الأداء المالي والتدفقات النقدية.

[١٠] العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات على القوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

الرأي المتحفظ في الأداء المالي والتدفقات النقدية

في رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن قائمة الدخل الشامل وقائمة التدفقات النقدية المرفقتين تعرضان بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطيان صورة حقيقية وعادلة لـ) الأداء المالي والتدفقات النقدية للشركة للسنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

الرأي في المركز المالي

في رأينا، فإن قائمة المركز المالي تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الآراء، بما في ذلك أساس الرأي المتحفظ في الأداء المالي والتدفقات النقدية

لقد تم التعاقد معنا كمراجعين للشركة في ٣٠ يونيو ٢٠×١، وبالتالي لم نقم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في بداية السنة. ولم نتمكن من الوصول، عن طريق وسائل بديلة، إلى قناعة بشأن كميات المخزون الموجودة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠. ونظراً لأن مخزون أول المدة يدخل في تحديد الأداء المالي والتدفقات النقدية، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كان من الضروري عمل تعديلات فيما يتعلق بربح السنة الذي تم التقرير عنه في قائمة الدخل الشامل، وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الذي تم التقرير عنه في قائمة التدفقات النقدية.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا غير المعدل في المركز المالي، ورأينا المتحفظ في الأداء المالي والتدفقات النقدية.

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣١ مارس ٢٠×١.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[*يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) – انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[١١]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) – انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) – انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

[١١] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

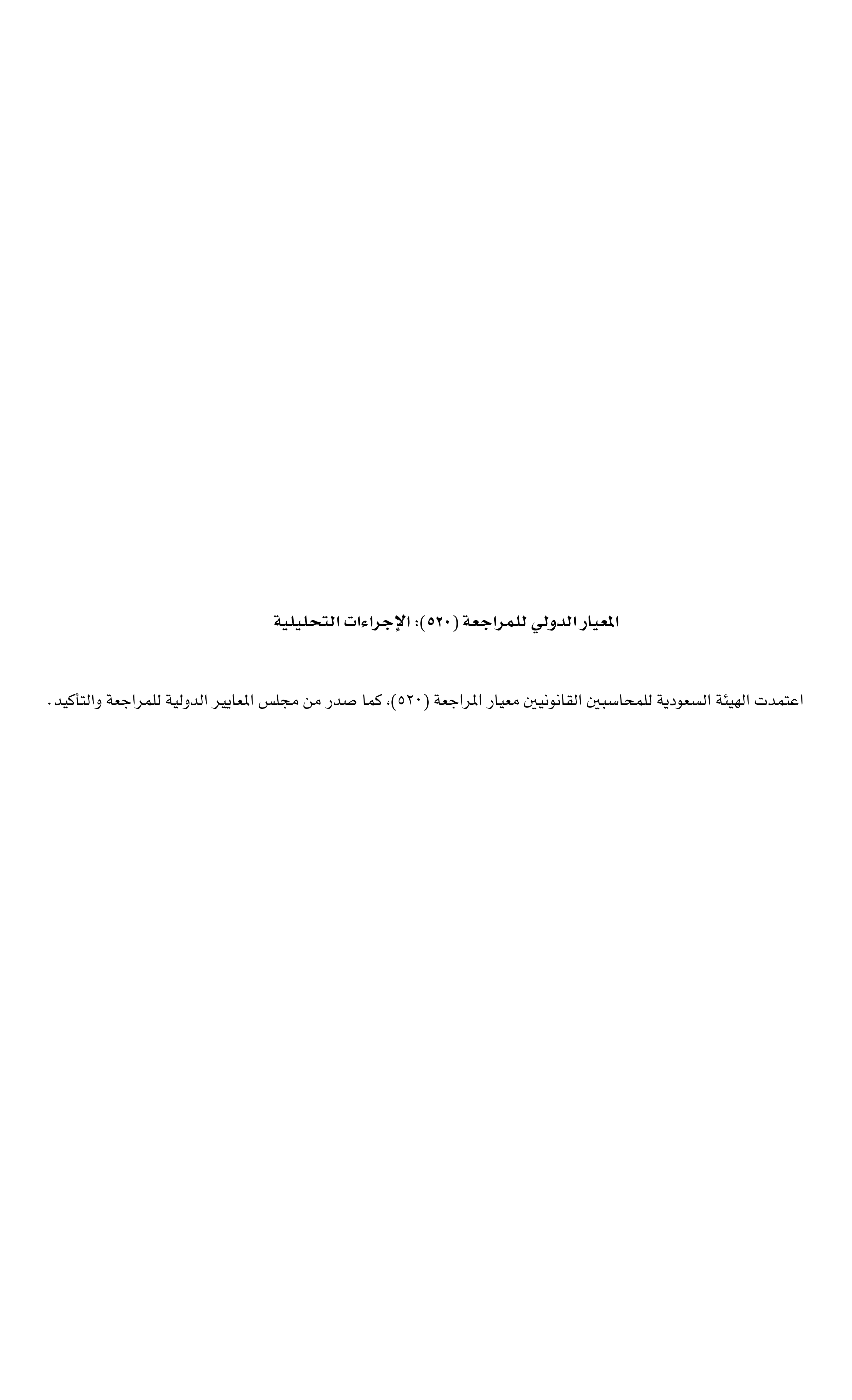
التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]



المعيار الدولي للمراجعة (٥٢٠): الإجراءات التحليلية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٢٠)

الإجراءات التحليلية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٢٠) *"الإجراءات التحليلية"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة استخدام المراجع للإجراءات التحليلية كإجراءات أساس ("الإجراءات التحليلية الأساس"). ويتناول أيضاً مسؤولية المراجع عن تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية المراجعة التي تساعد المراجع عند تكوين استنتاج عام عن القوائم المالية. ويتناول معيار المراجعة (٣١٥)[١] استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر. ويحتوي معيار المراجعة (٣٣٠) على متطلبات وإرشادات بشأن طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها المُنفذَّة استجابة للمخاطر المقيَّمة؛ وقد تتضمن هذه الإجراءات إجراءات تحليلية أساس.[٢]

تاريخ السريان

٢. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٣. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها عند استخدام الإجراءات التحليلية الأساس؛

(ب) تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية المراجعة، تساعد المراجع عند تكوين استنتاج عام عمّا إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة.

تعريف

٤. لأغراض معايير المراجعة، يعني مصطلح "الإجراءات التحليلية" عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير. (راجع: الفقرة أ١–أ٣)

المتطلبات

الإجراءات التحليلية الأساس

٥. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس، سواءً بمفردها أو مقترنة باختبارات التفاصيل، كإجراءات أساس وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)،[٣] يجب على المراجع: (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥)

(أ) تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية الأساس المعينة لإقرارات محددة، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة واختبارات التفاصيل، إن وجدت، لهذه الإقرارات؛ (راجع: الفقرات أ٦–أ١١)

(ب) تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها المراجع توقعاته بشأن النسب أو المبالغ المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصدر المعلومات المتاحة وقابلية مقارنتها وطبيعتها وملاءمتها وأدوات الرقابة على إعدادها؛ (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)

(ج) وضع توقع للنسب أو المبالغ المسجلة، وتقويم ما إذا كان التوقع دقيقاً بشكل كافٍ لتحديد أي تحريف قد يتسبب، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري؛ (راجع: الفقرة أ١٥)

---

١ معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ٦ (ب)

٢ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة"، الفقرتان ٦ و١٨

٣ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٨

(د) تحديد المبلغ الذي من الممكن قبوله لأي فرق بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة، دون إجراء المزيد من التحري وفقاً لما تتطلبه الفقرة (٧). (راجع: الفقرة أ١٦)

الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين استنتاج عام

٦. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ قرب نهاية الفترة إجراءات تحليلية تساعده عند تكوين استنتاج عام عمّا إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة. (راجع: الفقرات أ١٧–أ١٩)

التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية

٧. إذا حددت الإجراءات التحليلية المنفذة وفقاً لهذا المعيار تقلبات أو علاقات لا تتسق مع معلومات أخرى ذات صلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير، فيجب على المراجع التحقق من تلك الاختلافات عن طريق:

(أ) الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة مراجعة مناسبة ذات صلة بردود الإدارة؛

(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٢١)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة ٤)

أ١. تتضمن الإجراءات التحليلية النظر في مقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع ما يلي، على سبيل المثال:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
- النتائج المرتقبة للمنشأة، كالموازنات أو التنبؤات، أو توقعات المراجع، مثل تقدير الاستهلاك.
- معلومات الصناعة المماثلة، مثل مقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى المبالغ مستحقة التحصيل مع متوسطات الصناعة، أو مع منشآت أخرى ذات حجم مماثل في نفس الصناعة.

أ٢. تتضمن الإجراءات التحليلية أيضاً النظر، على سبيل المثال، في العلاقات بين:

- عناصر المعلومات المالية التي يُتوقَّع أن تتطابق مع نمط يمكن التنبؤ به بناءً على التجارب السابقة للمنشأة، مثل النسب المئوية لهامش الربح الإجمالي.
- المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة بها، كتكاليف الأجور إلى عدد الموظفين.

أ٣. قد يتم استخدام طرق متنوعة لتنفيذ الإجراءات التحليلية. وتتراوح هذه الطرق ما بين تنفيذ مقارنات بسيطة إلى القيام بتحليلات معقدة باستخدام أساليب إحصائية متقدمة. ويمكن تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية الموحدة والمكونات وعناصر المعلومات الفردية.

الإجراءات التحليلية الأساس (راجع: الفقرة ٥)

أ٤. قد تتمثل الإجراءات الأساس التي ينفذها المراجع على مستوى الإقرارات في اختبارات التفاصيل، أو الإجراءات التحليلية الأساس، أو مزيج من كليهما. ويتوقف القرار المتعلق بتحديد إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، بما في ذلك ما إذا كان سيتم استخدام الإجراءات التحليلية الأساس، على حكم المراجع بشأن الفاعلية والكفاءة المتوقعة لإجراءات المراجعة المتاحة في تخفيض خطر المراجعة على مستوى الإقرارات إلى مستوى منخفض بشكل مقبول.

أ٥. قد يستفسر المراجع من الإدارة عن توفر المعلومات المطلوبة لتطبيق الإجراءات التحليلية الأساس وإمكانية الاعتماد عليها، ونتائج أي إجراءات تحليلية من ذلك القبيل نفذتها المنشأة. وقد يكون من الفعّال استخدام البيانات التحليلية التي أعدتها الإدارة، شريطة أن يكون المراجع مطمئناً إلى أن تلك البيانات مُعدَّة بشكل سليم.

مدى مناسبة إجراءات تحليلية معينة لإقرارات محددة (راجع: الفقرة ٥(أ))

أ٦. تُعد الإجراءات التحليلية الأساس، بصفة عامة، أكثر قابلية للتطبيق على الأحجام الكبيرة من المعاملات التي تميل إلى أن تكون قابلة للتنبؤ بها بمرور الوقت. ويعتمد تطبيق الإجراءات التحليلية المخطط لها على توقع أن العلاقات بين البيانات موجودة ومستمرة في ظل غياب الأحوال المعروفة التي تقضي بخلاف ذلك. ومع ذلك، فإن مدى مناسبة كل إجراء تحليلي معين سيعتمد على تقييم المراجع لمدى فاعلية هذا الإجراء في اكتشاف تحريف قد يتسبب، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرَّفة بشكل جوهري.

أ٧. في بعض الحالات، قد يكون استخدام نموذج تنبؤي ما حتى وإن كان غير متطور فعّالاً كإجراء تحليلي. فعلى سبيل المثال، عندما يكون لدى المنشأة عدد معروف من الموظفين بمعدلات أجور ثابتة طوال الفترة، فقد يكون من الممكن للمراجع أن يستخدم هذه البيانات في تقدير التكاليف الإجمالية للأجور للفترة بدرجة عالية من الدقة، ومن ثمّ توفير أدلة مراجعة لبندٍ مهم في القوائم المالية، وتقليل الحاجة لتطبيق اختبارات التفاصيل على الأجور. ويمكن في الغالب استخدام النسب التجارية المتعارف عليها على نطاق واسع (مثل هوامش الربح لمختلف أنواع منشآت البيع بالتجزئة) بشكل فعّال في الإجراءات التحليلية الأساس لتوفير أدلة لدعم معقولية المبالغ المسجلة.

أ٨. تُوفر الأنواع المختلفة من الإجراءات التحليلية مستويات مختلفة من التأكيد. فعلى سبيل المثال، يمكن أن توفر الإجراءات التحليلية التي تشتمل على توقع إجمالي الدخل من تأجير مبنى مقسم إلى شقق، مع الأخذ في الحسبان أسعار الإيجار وعدد الشقق ومعدلات الشغور، أدلة مقنعة وقد تزيل الحاجة إلى إجراء المزيد من التحقق عن طريق اختبارات التفاصيل، شريطة التحقق بشكل مناسب من صحة العناصر. وفي المقابل، قد يوفر إجراء احتساب النسب المئوية لهامش الربح الإجمالي والمقارنة فيما بينها كوسيلة للتأكد من رقم الايراد أدلة أقل إقناعاً، ولكنه قد يوفر تأييداً مفيداً في حالة استخدامه مع إجراءات مراجعة أخرى.

أ٩. يتأثر تحديد مدى مناسبة كل إجراء معين من الإجراءات التحليلية الأساس بطبيعة الإقرار وتقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، إذا كانت أدوات الرقابة المطبقة على معالجة أوامر البيع قاصرة، فقد يعتمد المراجع بصورة أكبر على اختبارات التفاصيل بدلاً من الإجراءات التحليلية الأساس من أجل الإقرارات المتعلقة بالمبالغ مستحقة التحصيل.

أ١٠. قد يُنظر أيضاً إلى إجراءات تحليلية أساس معينة على أنها مناسبة عند تنفيذ اختبارات التفاصيل على نفس الإقرار. فعلى سبيل المثال، عند حصول المراجع على أدلة مراجعة عن إقرار يتعلق بتقويم أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل، فقد يطبق المراجع الإجراءات التحليلية على تقادم حسابات العملاء إضافة إلى تنفيذ اختبارات التفاصيل على المقبوضات النقدية اللاحقة لتحديد إمكانية تحصيل المبالغ مستحقة التحصيل.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١١. إن العلاقات بين بنود القوائم المالية الفردية التي عادةً ما تؤخذ في الحسبان عند مراجعة المنشآت التجارية، قد لا تكون دائماً وثيقة الصلة في مراجعة المنشآت الحكومية أو المنشآت الأخرى غير التجارية في القطاع العام؛ فعلى سبيل المثال، قد توجد في العديد من منشآت القطاع العام علاقة مباشرة محدودة بين الإيرادات والمصروفات. وإضافة لذلك، ونظراً لأن المصروفات المتعلقة بحيازة الأصول قد لا تكون مرسملة، فقد لا تكون هناك علاقة على سبيل المثال بين المصروفات المتعلقة بالمخزون والأصول الثابتة ومبلغ تلك الأصول المذكور في القوائم المالية. وأيضاً، قد لا تتوفر بيانات أو إحصائيات صناعية لأغراض المقارنة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون هناك علاقات أخرى ملائمة، على سبيل المثال، التباينات في التكلفة لكل كيلو متر من إنشاء طريق أو عدد المركبات المملوكة مقارنة بالمركبات المستبعدة لقدمها.

إمكانية الاعتماد على البيانات (راجع: الفقرة ٥ (ب))

أ١٢. تتأثر إمكانية الاعتماد على البيانات بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف التي تم في ظلها الحصول على البيانات. وبناءً عليه، يعد ما يلي ذا صلة عند تحديد ما إذا كانت البيانات يمكن الاعتماد عليها لأغراض تصميم الإجراءات التحليلية الأساس:

(أ) مصدر المعلومات المتاحة. فعلى سبيل المثال، قد تزيد إمكانية الاعتماد على المعلومات إذا تم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة؛[٤]

(ب) مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة. فعلى سبيل المثال، قد تكون بيانات الصناعة العامة بحاجة لأن يتم استكمالها حتى تصبح قابلة للمقارنة بالبيانات الخاصة بمنشأة تقوم بإنتاج وبيع منتجات متخصصة؛

(ج) طبيعة وملاءمة المعلومات المتاحة. ومثال ذلك، ما إذا كانت الموازنات قد تم إعدادها كنتائج يتم توقعها وليس كأهداف يتم السعي لتحقيقها؛

(د) أدوات الرقابة المطبقة على إعداد المعلومات والمصممة لضمان اكتمال المعلومات وضمان دقتها وصلاحيتها. ومثال ذلك، أدوات الرقابة على إعداد الموازنات وفحصها والحفاظ عليها.

أ١٣. قد يأخذ المراجع في الحسبان اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، إن وجدت، المطبقة على إعداد المنشأة للمعلومات التي يستخدمها المراجع في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس استجابة للمخاطر المقيَّمة. وعندما تكون تلك الأدوات فعّالة، يتولد لدى المراجع عادةً ثقة أكبر في إمكانية الاعتماد على المعلومات، ومن ثم في نتائج الإجراءات التحليلية. ويمكن في الغالب اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على المعلومات غير المالية بالتزامن مع اختبارات أدوات الرقابة الأخرى. فعلى سبيل المثال، عند تحديد أدوات رقابة على معالجة فواتير المبيعات، يمكن أن تضع المنشأة أيضاً أدوات رقابة على تسجيل مبيعات الوحدات. وفي هذه الظروف، قد يختبر المراجع الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على تسجيل مبيعات الوحدات بالتزامن مع اختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة فواتير المبيعات. وفي حالات أخرى، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كانت المعلومات قد خضعت لاختبارات المراجعة. ويحدد معيار المراجعة (٥٠٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها على المعلومات التي سيتم استخدامها للقيام بالإجراءات التحليلية الأساس.[٥]

أ١٤. تُعد الأمور التي تمت مناقشتها في الفقرات أ١٢(أ)–أ١٢(د) ذات صلة بغض النظر عمّا إذا كان المراجع سيقوم بتنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس على القوائم المالية للمنشأة في نهاية الفترة، أو في تاريخ أوليّ ويخطط لتنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس للفترة المتبقية. ويحدد معيار المراجعة (٣٣٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الإجراءات الأساس المنفذة في تاريخ أولي.[٦]

تقويم ما إذا كان التوقع دقيق بشكل كافٍ (راجع: الفقرة ٥(ج))

أ١٥. فيما يلي أمثلة للأمور ذات الصلة بتقويم المراجع لإمكانية وضع توقع دقيق بما يكفي لتحديد أي تحريف قد يتسبب عند اقترانه بغيره في أن تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري:

- الدقة التي يمكن بها التنبؤ بالنتائج المتوقعة للإجراءات التحليلية الأساس. فعلى سبيل المثال، قد يتوقع المراجع أن يكون الاتساق عند مقارنة هوامش الربح الكلية من فترة لأخرى أكبر منه عند مقارنة المصروفات التقديرية، مثل مصروفات البحوث أو الدعاية.

- درجة تفصيل المعلومات. فعلى سبيل المثال، قد تكون الإجراءات التحليلية الأساس أكثر فاعلية عند تطبيقها على معلومات مالية تتعلق بأقسام فردية معنية بعملية ما أو على القوائم المالية لمكونات منشأة متنوعة الأنشطة، عمّا لو طبقت على القوائم المالية للمنشأة ككل.

---

٤ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة أ٣١

٥ معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١٠

٦ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢٢ و٢٣

- مدى توفر كل من المعلومات المالية وغير المالية. فعلى سبيل المثال، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كانت المعلومات المالية، مثل الموازنات أو التنبؤات، والمعلومات غير المالية، مثل عدد الوحدات المُنتَجة أو المباعة، متوفرة لتصميم الإجراءات التحليلية الأساس. وفي حالة توفر المعلومات، فقد يأخذ المراجع في حسبانه أيضاً إمكانية الاعتماد على المعلومات حسبما تمت مناقشته في الفقرتين أ١٢ وأ١٣ أعلاه.

مبلغ الفرق الذي من الممكن قبوله بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة (راجع: الفقرة ٥ (د))

أ١٦. يتأثر تحديد المراجع للمبلغ الذي يمكن قبوله للاختلاف عن القيمة المتوقعة دون الحاجة لإجراء المزيد من التحري، بمبدأ الأهمية النسبية[٧] والاتساق مع مستوى التأكيد المطلوب، مع الأخذ في الحسبان احتمالية أن يتسبب تحريف ما، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري. ويتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر.[٨] وبناءً عليه، فكلما زاد الخطر المقيَّم، انخفض مبلغ الفرق الذي يمكن قبوله دون إجراء المزيد من التحري لبلوغ المستوى المرغوب من الأدلة المقنعة.[٩]

الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين استنتاج عام (راجع: الفقرة ٦)

أ١٧. تهدف الاستنتاجات المستنبطة من نتائج الإجراءات التحليلية المُصممة والمنفذة وفقاً للفقرة ٦ إلى تأييد الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء مراجعة المكونات أو العناصر الفردية للقوائم المالية. وهذا يساعد المراجع في استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.

أ١٨. قد تحدد نتائج الإجراءات التحليلية خطر تحريف جوهري لم يتم الانتباه له من قبل. وفي مثل هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) أن يقوم المراجع بإعادة النظر في تقييمه لمخاطر التحريف الجوهري وتعديل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك.[١٠]

أ١٩. قد تكون الإجراءات التحليلية المنفذة وفقاً للفقرة ٦ مماثلة لتلك التي سيتم استخدامها كإجراءات لتقييم المخاطر.

التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة ٧)

أ٢٠. يمكن الحصول على أدلة مراجعة ذات صلة بردود الإدارة عن طريق تقويم تلك الردود مع الأخذ في الحسبان فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، إلى جانب أدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها خلال سير المراجعة.

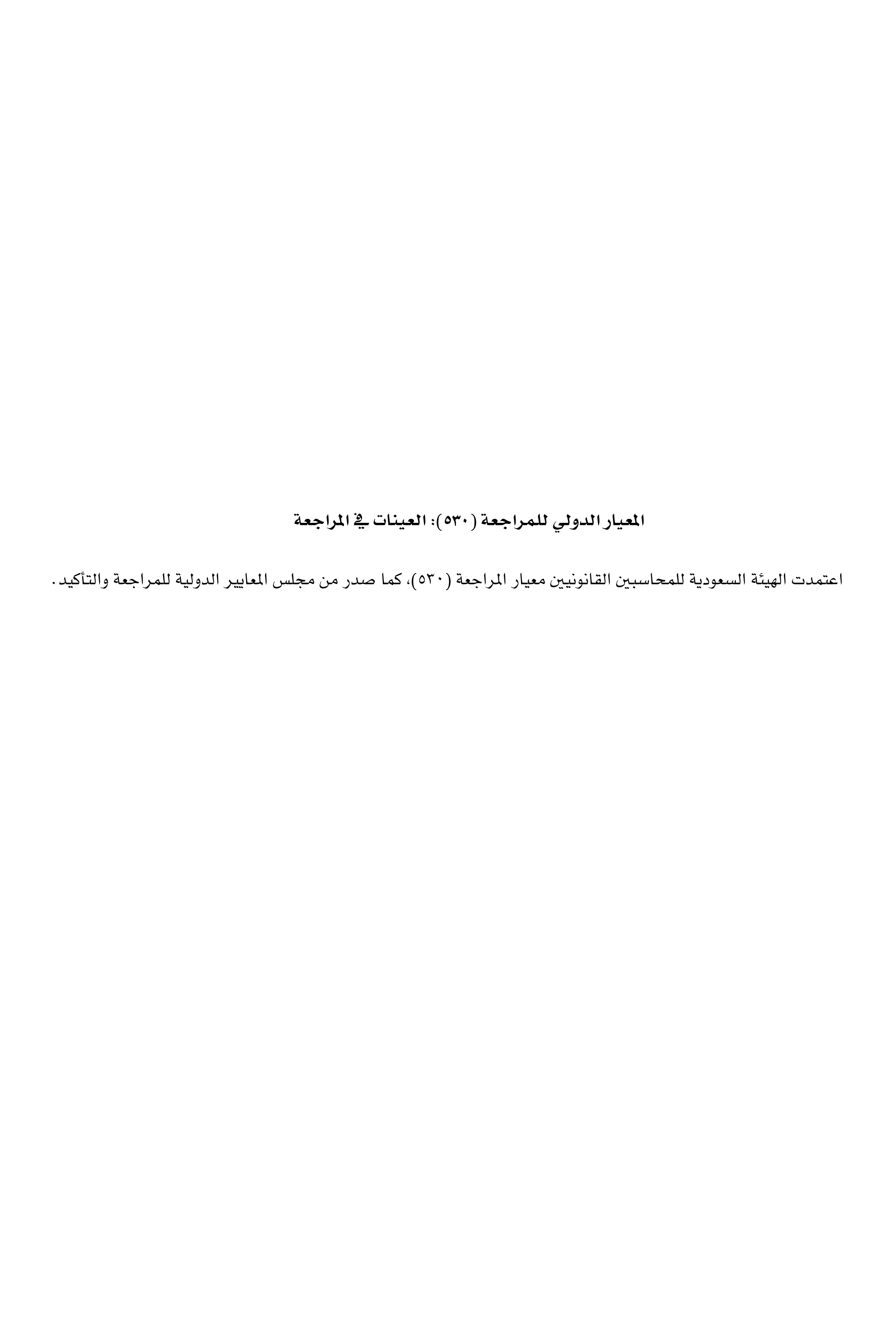
أ٢١. قد تنشأ الحاجة لتنفيذ إجراءات مراجعة أخرى، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة غير قادرة على تقديم تفسير، أو عندما يُعد التفسير، إلى جانب أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها فيما يتعلق برد الإدارة، غير كافٍ.

[٧] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة أ١٤

[٨] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧(ب)

[٩] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة أ١٩

[١٠] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٣١



المعيار الدولي للمراجعة (٥٣٠): العينات في المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٣٠)

العينات في المراجعة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٣٠) *"العينات في المراجعة"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"* .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. ينطبق هذا المعيار الدولي للمراجعة عندما يقرر المراجع استخدام العينات في المراجعة عند تنفيذ إجراءات المراجعة. ويتناول *استخدام المراجع للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم واختيار عينة المراجعة، وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، وتقويم النتائج المستنبطة من العينة.*

٢. يُعد هذا المعيار مكملاً لمعيار المراجعة (٥٠٠)،[1] الذي يتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه. ويقدم معيار المراجعة (٥٠٠) إرشادات بشأن الوسائل المتاحة للمراجع لاختيار بنود لاختبارها، وتعد العينات في المراجعة إحدى هذه الوسائل.

تاريخ السريان

٣. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٤. *يتمثل هدف المراجع، عند استخدام العينات في المراجعة، في توفير أساس معقول للمراجع لاستخلاص استنتاجات بشأن المجتمع الذي اُختيرت منه العينة.*

التعريفات

٥. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) العينات في المراجعة (اختيار العينة): تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من ١٠٠% من البنود داخل مجتمع عينة ذي أهمية للمراجعة، بحيث يتاح لجميع وحدات العينة فرصة لاختيارها، بهدف توفير أساس معقول للمراجع لاستخلاص استنتاجاته عن مجتمع العينة بالكامل.

(ب) مجتمع العينة: المجموعة الكاملة من البيانات التي يتم اختيار عينة منها، ويأمل المراجع في استخلاص استنتاجات بشأنها.

(ج) خطر العينة: خطر أن استنتاجات المراجع المبنية على عينة ما قد تختلف عن الاستنتاجات التي كان سيتم التوصل إليها فيما لو تم إخضاع مجتمع العينة بالكامل لنفس إجراءات المراجعة. ويمكن أن يؤدي خطر العينة إلى نوعين من الاستنتاجات الخاطئة:

(١) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أكثر فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج عدم وجود تحريف جوهري رغم وجوده في الواقع. ويهتم المراجع بشكل أساسي بهذا النوع من الاستنتاجات الخاطئة، لأنها تؤثر على فاعلية المراجعة ومن المرجح أن تؤدي إلى رأي مراجعة غير مناسب.

(٢) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أقل فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج وجود تحريف جوهري رغم عدم وجوده في الواقع. ويؤثر هذا النوع من الاستنتاج الخاطئ على كفاءة المراجعة، لأنه يؤدي عادة إلى تأدية أعمال إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.

(د) خطر غير مرتبط بالعينة: خطر توصل المراجع إلى استنتاج خاطئ لأي سبب غير متعلق بخطر العينة. (راجع: الفقرة أ١)

(ه) حالة شاذة: تحريف أو انحراف لا يمثل بشكل جليّ التحريفات أو الانحرافات الموجودة في مجتمع عينة ما.

(و) وحدة العينة: البنود الفردية التي يتألف منها مجتمع العينة. (راجع: الفقرة أ٢)

(ز) الاختيار الإحصائي للعينة: منهج لاختيار العينة يتميز بالخصائص الآتية:

---

[1] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

(١) الاختيار العشوائي لبنود العينة؛

(٢) استخدام نظرية الاحتمالات لتقويم نتائج العينة، بما في ذلك قياس خطر العينة.

ويُعد منهج اختيار العينة الذي لا يتصف بالخاصيتين (أ) و(ب) اختياراً غير إحصائيّ للعينة.

(ح) التقسيم الطبقي: آلية تقسيم مجتمع العينة إلى مجتمعات فرعية، كل منها عبارة عن مجموعة تتألف من وحدات عينة ذات خصائص متماثلة (غالباً القيمة النقدية).

(ط) تحريف يمكن تحمله: مبلغ نقدي يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة لهذا المبلغ النقدي الذي حدده. (راجع: الفقرة أ٣)

(ي) معدل انحراف يمكن تحمله: معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المقررة، يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز المعدل الفعلي للانحراف في مجتمع العينة لهذا المعدل الذي حدده.

المتطلبات

تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

٦. عند تصميم عينة المراجعة، يجب على المراجع أن يراعي الغرض من إجراء المراجعة وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة. (راجع: الفقرات أ٤–أ٩)

٧. يجب على المراجع أن يحدد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول. (راجع: الفقرتين أ١٠، أ١١)

٨. يجب على المراجع اختيار بنود العينة بحيث يُتاح لكل وحدة عينة في المجتمع فرصة لاختيارها. (راجع: الفقرتين أ١٢، أ١٣)

تنفيذ إجراءات المراجعة

٩. يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة، مناسبة للغرض منها، على كل بند تم اختياره.

١٠. إذا كان إجراء المراجعة غير قابل للتطبيق على البند المختار، فيجب على المراجع تنفيذ الإجراء على بند بديل. (راجع: الفقرة أ١٤)

١١. إذا لم يكن المراجع قادراً على تطبيق إجراءات المراجعة المُصممة أو إجراءات بديلة مناسبة على أحد البنود المختارة، فيجب عليه معاملة هذا البند على أنه انحراف عن أداة الرقابة المحددة، في حالة اختبارات أدوات الرقابة، أو على أنه تحريف، في حالة اختبارات التفاصيل. (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها

١٢. يجب على المراجع أن يتحقق من طبيعة وسبب أي انحرافات أو تحريفات تم تحديدها، وأن يُقوِمّ تأثيرها المحتمل على الغرض من إجراء المراجعة وعلى مجالات المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة أ١٧)

١٣. في الظروف النادرة للغاية عندما يرى المراجع أن التحريف أو الانحراف المُكتشف في العينة يُعد حالة شاذة، فيجب عليه التوصل إلى درجة عالية من التأكد بأن ذلك التحريف أو الانحراف لا يمثل مجتمع العينة. ويجب على المراجع التوصل إلى هذه الدرجة العالية من التأكد عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن التحريف أو الانحراف لا يؤثر على باقي مجتمع العينة.

تعميم التحريفات

١٤. لاختبارات التفاصيل، يجب على المراجع تعميم التحريفات التي اكتُشفت في العينة على مجتمع العينة. (راجع: الفقرات أ١٨–أ٢٠)

تقويم نتائج عينات المراجعة

١٥. يجب على المراجع تقويم:

(أ) نتائج العينة؛ (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

(ب) ما إذا كان استخدام العينات في المراجعة قد وفر أساساً معقولاً للاستنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختباره. (راجع: الفقرة أ٢٣)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات

خطر غير مرتبط بالعينة (راجع: الفقرة ٥ (د))

أ١. من أمثلة الخطر غير المرتبط بالعينة استخدام إجراءات مراجعة غير مناسبة، أو التفسير الخاطئ لأدلة المراجعة والفشل في اكتشاف تحريف أو انحراف.

وحدة العينة (راجع: الفقرة ٥ (و))

أ٢. قد تكون وحدات العينة بنوداً مادية (على سبيل المثال، الشيكات المدوَّنة بقسائم الإيداع، أو القيود الدائنة في الكشوف البنكية، أو فواتير المبيعات، أو أرصدة المدينين) أو وحدات نقدية.

التحريف الذي يمكن تحمله (راجع: الفقرة ٥ (ط)):

أ٣. عند تصميم العينة، يحدد المراجع التحريف الذي يمكن تحمله من أجل مواجهة الخطر المتمثل في أن تجميع التحريفات الفردية غير الجوهرية قد يتسبب في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري وقد يوفر هامشاً لاحتمال عدم اكتشاف تحريفات. والتحريف الذي يمكن تحمله هو تطبيق الأهمية النسبية للأداء، كما تم تعريفه في معيار المراجعة (٣٢٠)،[٢] على إجراء معين من إجراءات اختيار العينة. وقد يكون التحريف الذي يمكن تحمله هو نفس مبلغ الأهمية النسبية للأداء أو مبلغاً أقل منه.

تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

تصميم العينة (راجع: الفقرة ٦)

أ٤. يمكِّن استخدام العينات في المراجعة المراجع من الحصول على أدلة مراجعة وتقويمها، بشأن بعض خصائص البنود المختارة من أجل تكوين، أو المساعدة في تكوين، استنتاج بشأن المجتمع الذي سُحبت منه العينة. ويمكن تطبيق مبدأ العينات في المراجعة إمّا باستخدام منهج الاختيار غير الإحصائي للعينة أو منهج الاختيار الإحصائي للعينة.

أ٥. عند تصميم عينة المراجعة، تشمل الأمور التي يأخذها المراجع في حسبانه الغرض المحدد الذي سيتم تحقيقه ومجموعة إجراءات المراجعة التي من المرجح أن تحقق ذلك الغرض على أكمل وجه. كما إن الأخذ في الحسبان لطبيعة أدلة المراجعة المطلوبة وظروف الانحراف أو التحريف المحتمل أو الخصائص الأخرى المتعلقة بأدلة المراجعة سوف يساعد المراجع في تحديد ما يشكل انحرافاً أو تحريفاً، وتحديد المجتمع الذي سيتم استخدامه لاختيار العينة. وللوفاء بمتطلبات الفقرة ٩ من معيار المراجعة (٥٠٠)، فعند تطبيق مبدأ العينات في المراجعة، يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة بأن المجتمع الذي تُسحب منه عينة المراجعة هو مجتمع كامل.

---

٢ معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ٩

أ٦. تتضمن مراعاة المراجع للغرض من إجراء المراجعة، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٦، التوصل إلى فهم واضح لما يشكل انحرافاً أو تحريفاً، بحيث يتم فقط تضمين جميع تلك الحالات ذات الصلة بالغرض من إجراء المراجعة في تقويم الانحرافات أو تعميم التحريفات. فعلى سبيل المثال، في اختبارات التفاصيل المتعلقة بوجود حسابات مستحقة التحصيل، مثل المصادقات، فإن المدفوعات التي أداها العميل قبل تاريخ المصادقة ولكنها استُلمت من العميل بعد ذلك التاريخ بوقت قصير لا تُعَد تحريفاً. وأيضاً، لا تؤثر أخطاء الترحيل بين حسابات العملاء على الرصيد الإجمالي للحسابات مستحقة التحصيل. وبالتالي، قد لا يكون من المناسب اعتبار ذلك تحريفاً عند تقويم نتائج العينة لهذا الإجراء المعين من إجراءات المراجعة، على الرغم مما قد يكون له من تأثير مهم على مجالات أخرى للمراجعة، مثل تقييم خطر الغش أو مدى كفاية مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها.

أ٧. عند مراعاة خصائص مجتمع العينة، ففيما يتعلق باختبار أدوات الرقابة، يجري المراجع تقييماً لمعدل الانحراف المتوقع استناداً إلى فهمه لأدوات الرقابة ذات الصلة أو بناءً على التحقق من عدد قليل من بنود المجتمع. ويتم هذا التقييم من أجل تصميم عينة المراجعة وتحديد حجم العينة. فعلى سبيل المثال، إذا كان معدل الانحراف المتوقع مرتفعاً بشكل لا يمكن قبوله، يقرر المراجع عادةً عدم تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة. وبالمثل، ففيما يتعلق باختبارات التفاصيل، يجري المراجع تقييماً للتحريف المتوقع في مجتمع العينة. وإذا كان التحريف المتوقع مرتفعاً، فقد يكون التحقق التام أو استخدام عينة بحجم كبير مناسباً لتنفيذ اختبارات التفاصيل.

أ٨. عند مراعاة خصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة، قد يحدد المراجع أنه من المناسب اتباع التقسيم الطبقي أو الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة. ويحتوي الملحق الأول على نقاش أكثر تفصيلاً للتقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة.

أ٩. إن القرار بشأن استخدام منهج الاختيار الإحصائي للعينة أو منهج الاختيار غير الإحصائي للعينة هو أمر متروك لحكم المراجع؛ ومع ذلك، فإن حجم العينة لا يعد ضابطاً صحيحاً للتمييز بين المنهج الإحصائي والمنهج غير الإحصائي.

حجم *العينة* (راجع: الفقرة ٧)

أ١٠. يؤثر مستوى خطر العينة الذي يكون المراجع على استعداد لتقبله على حجم العينة المطلوب. فكلما قل الخطر الذي يكون المراجع على استعداد لتقبله، زاد حجم العينة المطلوب.

أ١١. يمكن تحديد حجم العينة عن طريق تطبيق صيغة رياضية ذات أساس إحصائي أو من خلال ممارسة الحكم المهني. ويشير الملحقان الثاني والثالث إلى التأثيرات التي تكون عادةً لعوامل مختلفة على تحديد حجم العينة. وعندما تتشابه الظروف، يتشابه تأثير عوامل كتلك المحددة في الملحقين الثاني والثالث على حجم العينة، بغض النظر عمّا إذا كان قد تم اختيار منهج إحصائي أو غير إحصائي.

اختيار البنود لاختبارها (راجع: الفقرة ٨)

أ١٢. في ظل الاختيار الإحصائي للعينة، يتم اختيار بنود العينة بطريقة تعطي لكل وحدة عينة احتمالية معروفة لاختيارها. أما في حالة استخدام الاختيار غير الإحصائي للعينة، فيتم استخدام الحكم المهني لاختيار بنود العينة. ولأن الغرض من العينة *هو توفير أساس معقول للمراجع لاستخلاص استنتاجات عن مجتمع العينة الذي تم اختيار العينة منه*، فمن المهم للمراجع أن يختار عينة ممثلة حتى يتجنب التحيز، وذلك عن طريق اختيار بنود عينة تتمتع بخصائص مماثلة لخصائص مجتمع العينة.

أ١٣. تتمثل الطرق الرئيسية لاختيار العينات في استخدام الاختيار العشوائي والاختيار المنهجي والاختيار غير المنتظم. وسيتم مناقشة كل من تلك الطرق في الملحق الرابع.

تنفيذ إجراءات المراجعة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

أ١٤. من الأمثلة على ضرورة تنفيذ الإجراء على بند بديل هو ما يكون عندما يتم اختيار شيك ملغي أثناء اختبار دليل التصريح بالدفع. فإذا اقتنع المراجع بأن الشيك قد تم إلغاؤه بشكل سليم بحيث لا يمثل انحرافاً، فعندئذٍ يتم التحقق من بند بديل يتم اختياره على نحو مناسب.

أ١٥. من أمثلة عدم قدرة المراجع على تطبيق إجراءات المراجعة المُصممة على بند مختار ما يكون عندما يُفقد التوثيق المتعلق بهذا البند.

أ١٦. من أمثلة الإجراءات البديلة المناسبة التحقق من المقبوضات النقدية اللاحقة إلى جانب الأدلة المتعلقة بمصدرها والبنود التي من المقصود أن تقوم بتسويتها عند عدم استلام رد على طلب مصادقة إيجابية.

طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٧. عند تحليل الانحرافات والتحريفات التي تم تحديدها، قد يلاحظ المراجع أن للعديد منها سمات مشتركة، على سبيل المثال، نوع المعاملة أو الموقع أو خط الإنتاج أو الفترة الزمنية. وفي مثل هذه الظروف، قد يقرر المراجع تحديد جميع البنود التي لها هذه السمة المشتركة في مجتمع العينة، وتطبيق إجراءات المراجعة على تلك البنود. وإضافة لذلك، قد تكون هذه الانحرافات أو التحريفات متعمدة وقد تشير إلى احتمالية وجود غش.

تعميم التحريفات (راجع: الفقرة ١٤)

أ١٨. يتعين على المراجع تعميم التحريفات على مجتمع العينة للحصول على نظرة شاملة لحجم التحريف، لكن هذا التعميم قد لا يكون كافياً لتحديد المبلغ الذي سيتم تسجيله.

أ١٩. عندما يُصنف تحريف ما على أنه حالة شاذة، فإنه يمكن استبعاده عند تعميم التحريفات على مجتمع العينة. ومع ذلك، فإن تأثير أي من تلك التحريفات، في حال عدم تصحيحه، يظل بحاجة لأن يؤخذ في الحسبان بالإضافة إلى تعميم التحريفات غير الشاذة.

أ٢٠. لأغراض اختبارات أدوات الرقابة، ليس من الضروري تعميم الانحرافات بشكل صريح، لأن معدل انحراف العينة هو أيضاً معدل الانحراف المُعمم لمجتمع العينة ككل. ويقدم معيار المراجعة (٣٣٠)[٢] إرشادات عندما يتم اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها.

تقويم نتائج عينات المراجعة (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢١. لأغراض اختبارات أدوات الرقابة، قد يؤدي معدل انحراف العينة المرتفع بشكل غير متوقع إلى زيادة خطر التحريف الجوهري المُقيَّم، ما لم يتم الحصول على أدلة مراجعة إضافية تدعم التقييم المبدئي. أما فيما يتعلق باختبارات التفاصيل، فقد يؤدي مبلغ التحريف المرتفع بشكل غير متوقع في العينة إلى اعتقاد المراجع بأن فئة من المعاملات أو رصيد حساب قد تم تحريفه بشكل جوهري، وذلك في ظل عدم وجود أدلة مراجعة إضافية تشير إلى عدم وجود تحريف جوهري.

أ٢٢. في حالة اختبارات التفاصيل، يُعد التحريف المُعمَّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ، إن وجد، بمثابة أفضل تقدير من جانب المراجع للتحريف في مجتمع العينة. وعندما يتجاوز التحريف المُعمَّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ، إن وجد، التحريف الذي يمكن تحمله، فإن العينة لن توفر أساساً معقولاً للاستنتاجات حول مجتمع العينة الذي تم اختباره. وكلما كان التحريف المُعمَّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ قريبين من التحريف الذي يمكن تحمله، زادت احتمالية تجاوز التحريف الفعلي للتحريف الذي يمكن تحمله. وأيضاً، إذا كان التحريف المُعمَّم أكبر من توقعات المراجع للتحريف المستخدم لتحديد حجم العينة، فقد يستنتج المراجع وجود خطر عينة غير مقبول، بأن التحريف الفعلي في مجتمع العينة يتجاوز التحريف الذي يمكن تحمله. ويساعد أخذ نتائج إجراءات المراجعة الأخرى في الحسبان المراجع في تقييم خطر تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة للتحريف الذي يمكن تحمله، وقد يتم تخفيض الخطر إذا تم الحصول على أدلة مراجعة إضافية.

أ٢٣. إذا توصل المراجع إلى أن مبدأ العينات في المراجعة لا يوفر أساساً معقولاً للاستنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختباره، فقد يقوم المراجع بما يلي:

- مطالبة الإدارة بالتحري عن التحريفات التي تم تحديدها وعن احتمال وجود تحريفات أخرى وعمل أي تعديلات ضرورية؛ أو
- تكييف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية لتحقيق التأكيد المطلوب على أفضل نحو. فعلى سبيل المثال، في حالة اختبارات أدوات الرقابة، قد يقوم المراجع بتوسيع حجم العينة، أو اختبار أداة رقابة بديلة، أو تعديل الإجراءات الأساس ذات الصلة.

٢ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"، الفقرة ١٧

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٨)

التقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة

عند مراعاة خصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة، قد يحدد المراجع أنه من المناسب اتباع التقسيم الطبقي أو الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة. ويقدم هذا الملحق إرشادات للمراجع بشأن استخدام التقسيم الطبقي وأساليب اختيار العينة استناداً إلى القيمة المرجحة.

التقسيم الطبقي

١. يمكن تحسين كفاءة المراجعة إذا قام المراجع بالتقسيم الطبقي لمجتمع العينة عن طريق تقسيمه إلى مجتمعات فرعية منفصلة لها خصائص معينة. ويتمثل الهدف من هذا التقسيم الطبقي في تخفيض التباين في البنود داخل كل طبقة، ومن ثمّ السماح بتخفيض حجم العينة بدون زيادة خطر العينة.

٢. عند تنفيذ اختبارات التفاصيل، يتم عادةً تقسيم مجتمع العينة طبقياً حسب القيمة النقدية. ويسمح ذلك بتوجيه المزيد من جهود المراجعة نحو البنود ذات القيم الأكبر، حيث إن هذه البنود قد تتضمن أكبر التحريفات المحتملة من حيث المبالغة في القيمة. وبالمثل، يمكن تقسيم مجتمع العينة طبقياً وفقاً لخاصية معينة تشير إلى ارتفاع خطر تحريف ما، على سبيل المثال، عند اختبار مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها أثناء تقويم الحسابات مستحقة التحصيل، يمكن تقسيم الأرصدة طبقياً حسب أعمارها.

٣. لا يمكن تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على عينة من البنود داخل إحدى الطبقات إلا على البنود التي تشكل تلك الطبقة. ولسحب استنتاج ما على مجتمع العينة بالكامل، فإن المراجع بحاجه لأن يأخذ في حسبانه خطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بأي طبقات أخرى تشكّل مجتمع العينة بالكامل. فعلى سبيل المثال، قد تشكل ٢٠% من البنود في مجتمع عينة ما نسبة ٩٠% من قيمة رصيد حساب معين. وقد يقرر المراجع التحقق من عينة من هذه البنود. ويقوم المراجع بتقويم نتائج هذه العينة والتوصل إلى استنتاج بشأن الـ ٩٠% من القيمة بشكل منفصل عن الـ ١٠% المتبقية (التي ستُستخدم بشأنها عينة إضافية أو وسائل أخرى لجمع أدلة المراجعة أو التي قد تُعد غير جوهرية).

٤. في حالة تقسيم فئة معاملات أو رصيد حساب إلى طبقات، يتم تعميم التحريف على كل طبقة على حدة. ثم يتم جمع التحريفات المُعمَّمة على كل طبقة عند النظر في التأثير المحتمل للتحريفات على إجمالي فئة المعاملات أو رصيد الحساب.

الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة

٥. عند تنفيذ اختبارات التفاصيل، قد يكون من الكفاءة تحديد وحدة العينة بالوحدات النقدية الفردية التي تشكل مجتمع العينة. وبعد اختيار الوحدات النقدية المحددة من داخل مجتمع العينة، على سبيل المثال، رصيد الحسابات مستحقة التحصيل، فقد يختبر المراجع البنود المحددة، على سبيل المثال، الأرصدة الفردية التي تحتوي على تلك الوحدات النقدية. ومن فوائد هذا المنهج في تحديد وحدة العينة، توجيه جهود المراجعة إلى البنود ذات القيمة الأكبر، لأن لديها فرصة أكبر للاختيار، وقد تنتج عنها عينات بأحجام أصغر. وقد يتم استخدام هذا المنهج بالتزامن مع الطريقة المنهجية لاختيار العينة (الموضحة في الملحق الرابع)، وهو المنهج الأكثر كفاءة عند اختيار البنود باستخدام الاختيار العشوائي.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ١١)

أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات أدوات الرقابة

فيما يلي العوامل التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد حجم العينة لإجراء اختبارات أدوات الرقابة. وتفترض تلك العوامل، التي يلزم أخذها في الحسبان مجتمعة، أن المراجع لا يقوم بتعديل طبيعة أو توقيت اختبارات أدوات الرقابة، أو لا يعدل بأية صورة أخرى منهج الإجراءات الأساس استجابةً للمخاطر المقيَّمة.

العامل	التأثير على حجم العينة	
١. زيادة مدى أخذ أدوات الرقابة ذات الصلة في الحسبان عند تقييم المراجع للمخاطر	زيادة	كلما زاد التأكيد الذي يعتزم المراجع الحصول عليه من الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، انخفض تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري، وزاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة. وعندما يتضمن تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات توقعاً للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، يتطلب الأمر من المراجع تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة. وبافتراض تساوي جميع الأمور الأخرى، فكلما زاد اعتماد المراجع على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تقييم المخاطر، اتسع مدى اختبارات المراجع لأدوات الرقابة (ومن ثمّ، زاد حجم العينة).
٢. زيادة معدل الانحراف الذي يمكن تحمله	نقصان	كلما انخفض معدل الانحراف الذي يمكن تحمله، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٣. زيادة معدل الانحراف المتوقع في مجتمع العينة الذي سيتم اختباره	زيادة	كلما زاد معدل الانحراف المتوقع، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة حتى يكون المراجع في وضع يمكِّنه من إجراء تقدير معقول لمعدل الانحراف الفعلي. وتتضمن العوامل ذات الصلة بمراعاة المراجع لمعدل الانحراف المتوقع، فهم المراجع للأعمال (وعلى وجه الخصوص، إجراءات تقييم المخاطر المُنفَّذة للتوصل

العامل	التأثير على حجم العينة	
		إلى فهم للرقابة الداخلية)، والتغييرات في الموظفين أو في الرقابة الداخلية، ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في فترات سابقة، ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى. ويستلزم عادةً ارتفاع معدلات الانحراف المتوقعة في أدوات الرقابة حدوث انخفاض محدود، هذا إن حدث أصلاً، في خطر التحريف الجوهري المُقيَّم.
٤. زيادة مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع بشأن عدم تجاوز معدل الانحراف الفعلي في مجتمع العينة لمعدل الانحراف الذي يمكن تحمله	زيادة	كلما زاد مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع والدال على أن نتائج العينة هي في الواقع مؤشر على الحدوث الفعلي للانحراف في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٥. زيادة عدد وحدات العينة في مجتمع العينة	تأثير ضئيل	بالنسبة لمجتمعات العينة الكبيرة، يكون للحجم الفعلي لمجتمع العينة تأثير بسيط، هذا إن وجد أصلاً، على حجم العينة. وبالنسبة للمجتمعات الصغيرة، قد لا تكون العينات في المراجعة بنفس كفاءة الوسائل البديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة أ١١)

أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات التفاصيل

فيما يلي العوامل التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد حجم العينة لإجراء اختبارات التفاصيل. وتفترض تلك العوامل، التي يلزم أخذها في الحسبان مجتمعة، أن المراجع لا يقوم بتعديل منهج اختبارات أدوات الرقابة أو لا يعدل بأية صورة أخرى طبيعة أو توقيت الإجراءات الأساس استجابةً للمخاطر المقيَّمة.

العامل	التأثير على حجم العينة	
١. ارتفاع تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري	زيادة	كلما ارتفع تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة. ويتأثر تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري بالخطر الملازم وخطر الرقابة. فعلى سبيل المثال، إذا لم يقم المراجع بتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة، فلا يمكن تخفيض تقييم المراجع للمخاطر في مقابل الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالإقرار ذي الصلة. وبناءً عليه، ولأجل تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، يحتاج المراجع إلى انخفاض مستوى خطر الاكتشاف والاعتماد بشكل أكبر على الإجراءات الأساس. وكلما زادت أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من اختبارات التفاصيل (بعبارة أخرى، كلما انخفض خطر الاكتشاف)، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٢. زيادة استخدام الإجراءات الأساس الأخرى الموجهة لنفس الإقرار	نقصان	كلما زاد اعتماد المراجع على الإجراءات الأساس الأخرى (اختبارات التفاصيل أو الإجراءات التحليلية الأساس) لتخفيض خطر الاكتشاف فيما يتعلق بمجتمع عينة معين إلى مستوى مقبول، انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاج المراجع للحصول عليه من العينة، ومن ثمّ، يمكن أن يقل حجم العينة.
٣. زيادة مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة للتحريف الذي يمكن تحمله	زيادة	كلما زاد مستوى التأكيد الذي يحتاج المراجع للحصول عليه والدال على أن نتائج العينة هي في الواقع مؤشر على المبلغ الفعلي للتحريف في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٤. زيادة التحريف الذي يمكن تحمله	نقصان	كلما انخفض التحريف الذي يمكن تحمله، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٥. زيادة مبلغ التحريف الذي يتوقع المراجع وجوده في مجتمع العينة	زيادة	كلما زاد مبلغ التحريف الذي يتوقع المراجع وجوده في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة من أجل القيام بتقدير معقول للمبلغ الفعلي للتحريف في مجتمع العينة. وتتضمن العوامل ذات الصلة بمراعاة المراجع لمبلغ التحريف المتوقع، مدى تحديد قيم البنود بصورة غير موضوعية، ونتائج إجراءات تقييم المخاطر، ونتائج اختبارات أداة الرقابة، ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في الفترات السابقة، ونتائج الإجراءات الأساس الأخرى.

العامل	التأثير على حجم العينة	
٦. التقسيم الطبقي لمجتمع العينة عندما يكون ذلك مناسباً	نقصان	عندما يكون هناك مدى (تباين) واسع في الحجم النقدي للبنود في مجتمع العينة، قد يكون من المفيد تقسيم مجتمع العينة طبقياً. وعندما يكون من الممكن تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات بشكل مناسب، فإن مجموع أحجام العينات المأخوذة من الطبقات سيكون بصورة عامة أقل من حجم العينة الذي كان سيلزم الحصول عليه لبلوغ مستوى معين من خطر العينة فيما لو تم سحب عينة واحدة من مجتمع العينة ككل.
٧. عدد وحدات العينة في مجتمع العينة	تأثير ضئيل	بالنسبة لمجتمعات العينة الكبيرة، يكون للحجم الفعلي لمجتمع العينة تأثير بسيط، هذا إن وجد أصلاً، على حجم العينة. وبالتالي، فبالنسبة لمجتمعات العينة الصغيرة، لا تكون العينات في المراجعة، في الغالب، بنفس كفاءة الوسائل البديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (ومع ذلك، فعند اختيار العينة على أساس وحدة النقد، فإن زيادة القيمة النقدية لمجتمع العينة تزيد من حجم العينة، ما لم يتم تعويض ذلك عن طريق الزيادة المتناسبة في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل [وفي حالة الانطباق، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة].)

الملحق الرابع

(راجع: الفقرة أ١٣)

طرق اختيار العينة

يوجد العديد من الطرق لاختيار العينات. وتتمثل الطرق الرئيسية فيما يلي:

(أ) الاختيار العشوائي (يطبق من خلال استخدام مولدات الأرقام العشوائية، على سبيل المثال، جداول الأرقام العشوائية).

(ب) الاختيار المنهجي، حيث تتم قسمة عدد وحدات العينة في مجتمع العينة على حجم العينة للحصول على المدى الفاصل بين اختيار وحدات العينة، على سبيل المثال كل ٥٠ وحدة، وبعد تحديد نقطة البداية ضمن أول خمسين وحدة، يتم اختيار وحدة عينة بعد كل ٥٠ وحدة. وعلى الرغم من أن نقطة البداية يمكن تحديدها بشكل عشوائي، فمن الأرجح أن تكون العينة عشوائية فعلاً إذا تم تحديدها باستخدام مولد أرقام عشوائية محوسب أو جداول أرقام عشوائية. وعند استخدام الاختيار المنهجي، قد يحتاج المراجع لتحديد أن وحدات العينة داخل مجتمع العينة غير مرتبة بطريقة يتوافق فيها المدى الفاصل بين اختيار وحدات العينة مع نمط معين في مجتمع العينة.

(ج) اختيار العينة على أساس وحدة النقد، هو نوع من الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة (كما هو موضح في الملحق الأول) والذي يؤدي فيه حجم العينة واختيارها وتقويمها إلى استنتاج بمبالغ نقدية.

(د) الاختيار غير المنتظم، والذي يختار فيه المراجع العينة بدون اتباع أسلوب منتظم. وبالرغم من عدم استخدام أسلوب منتظم، فإن المراجع يتجنب أي تحيز مقصود أو أية قدرة على التنبؤ (على سبيل المثال، تجنب البنود التي يصعب تحديد موقعها، أو الاختيار أو التجنب الدائم للقيود الأولى أو الأخيرة في كل صفحة) ومن ثمّ يسعى لضمان أن تحظى جميع البنود في مجتمع العينة بفرصة لاختيارها. ولا يُعد الاختيار غير المنتظم مناسباً عند الاختيار الإحصائي للعينة.

(ه) اختيار المجموعات، ويشمل اختيار مجموعة (مجموعات) من البنود المتجاورة من داخل مجتمع العينة. ولا يمكن عادةً استخدام طريقة اختيار المجموعات عند اتباع مبدأ العينات في المراجعة لأن معظم مجتمعات العينات تكون مرتبة بطريقة يتوقع فيها أن تكون للبنود المتتالية خصائص مماثلة لبعضها، ولكنها مختلفة عن البنود الأخرى في مجتمع العينة. وعلى الرغم من أن فحص مجموعة من البنود قد يكون إجراء مراجعة مناسباً في بعض الظروف، إلا أنه من النادر اعتبار ذلك أسلوب اختيار عينة مناسباً عندما ينوي المراجع استنباط استنتاجات صحيحة بشأن مجتمع العينة بالكامل استناداً إلى العينة.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠) "المُعدَّل": مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٤٠) "المُعدَّل"،
كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠) "المُعدَّل"

مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٤٠) (المعدل) "*مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات*" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*".

وقد حصل المعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠) (المعدل) على موافقة مجلس الإشراف على المصلحة العامة الذي خلص إلى أن الآلية الواجبة قد تم اتباعها في وضع المعيار وأنه قد تم مراعاة المصلحة العامة بشكل سليم.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها عند مراجعة القوائم المالية. وعلى وجه التحديد، يتضمن المعيار متطلبات ويقدم إرشادات تشير إلى، أو تتوسع في، كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥)[١] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٢] ومعيار المراجعة (٤٥٠)[٣] ومعيار المراجعة (٥٠٠)[٤] ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات. ويتضمن أيضاً متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تقويم تحريفات التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، والمؤشرات الدالة على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة.

طبيعة التقديرات المحاسبية

٢. تتباين التقديرات المحاسبية تبايناً كبيراً بطبيعتها وتكون الإدارة بحاجة إلى إجرائها عندما لا يكون من الممكن رصد المبالغ النقدية بشكل مباشر. ويخضع قياس هذه المبالغ النقدية لحالة من عدم تأكد التقدير تعكس التقييدات الملازمة في المعرفة والبيانات. وينشأ عن هذه التقييدات تباين وعدم موضوعية ملازمان لنواتج القياس. وتنطوي آلية إجراء التقديرات المحاسبية على اختيار طريقة ما وتطبيقها باستخدام افتراضات وبيانات، وهو ما يتطلب اجتهاداً من جانب الإدارة ويمكن أن ينشأ عنه تعقيد في القياس. ويكون للتأثيرات الواقعة على هذه المبالغ النقدية بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى تأثير أيضاً على قابلية تعرض المبالغ للتحريف. (راجع: الفقرات أ١–أ٦، الملحق الأول)

٣. رغم أن هذا المعيار ينطبق على جميع التقديرات المحاسبية، فإن درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير تتباين بشكل كبير. وسوف تتباين طبيعة تقييم المخاطر وتوقيت هذا التقييم ومداه وكذلك إجراءات المراجعة الإضافية التي يتطلبها هذا المعيار حسب حالة عدم تأكد التقدير وتقييم ما يتعلق بها من مخاطر تحريف جوهري. فقد يكون عدم تأكد التقدير منخفضاً للغاية لتقديرات محاسبية معينة، بناءً على طبيعة التقديرات، وكذلك قد تكون درجة التعقيد وعدم الموضوعية التي انطوى عليها إجراء التقديرات منخفضة للغاية. فلمثل هذه التقديرات المحاسبية، لا يُتوقع أن تكون إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية مكثّفة. وعندما تكون حالة عدم تأكد التقدير أو درجة التعقيد أو عدم الموضوعية مرتفعة للغاية، يكون من المتوقع لهذه الإجراءات أن تكون أوسع نطاقاً بكثير. ويحتوي هذا المعيار على إرشادات بشأن كيفية التدرج في تطبيق متطلباته. (راجع: الفقرة أ٧)

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

٤. يتطلب هذا المعيار إجراء تقييم منفصل للمخاطر الملازمة لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات للتقديرات المحاسبية. وبناءً على طبيعة كل إجراء محاسبي معين، قد تخضع أو تتأثر قابلية احتواء إقرار ما على تحريف يمكن أن يكون جوهرياً بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى، والعلاقة المتبادلة فيما بينها. ووفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)،[٥] يكون الخطر الملازم لبعض الإقرارات، وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات، أعلى منه في إقرارات أخرى. وبالتالي، يعتمد تقييم الخطر الملازم على الدرجة التي تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على احتمالية وقوع التحريف أو حجمه، ويتباين التقييم على مقياس يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ نطاق الخطر الملازم. (راجع: الفقرات أ٨–أ٩، أ٦٥–أ٦٦، الملحق الأول)

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

[٢] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة"

[٣] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

[٤] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

[٥] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة أ٤٠

٥. يشير هذا المعيار إلى المتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٣٣٠)، ويقدم إرشادات فيما يتعلق بهما، وذلك للتأكيد على أهمية القرارات التي يتخذها المراجع بشأن أدوات الرقابة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك القرارات المتعلقة بما يلي:

- ما إذا كانت هناك أدوات رقابة ذات صلة بالمراجعة، يتعين على المراجع تقويم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها.
- ما إذا كان المراجع سيقوم باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة.

٦. يتطلب هذا المعيار أيضاً إجراء تقييم منفصل لخطر الرقابة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات للتقديرات المحاسبية. وعند تقييم خطر الرقابة، يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضافية التي سينفذها تتجه إلى الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وإذا لم يقم المراجع بتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة، فلا يمكن تخفيض تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة فيما يتعلق بالإقرار ذي الصلة.[٦] (راجع: الفقرة أ١٠)

٧. يؤكد هذا المعيار على ضرورة أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع (بما في ذلك، عند الاقتضاء، اختبارات أدوات الرقابة) مستجيبة لأسباب مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات، مع الأخذ في الحسبان تأثير وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش وتقييم المراجع لخطر الرقابة.

٨. تتأثر ممارسة نزعة الشك المهني فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بنظر المراجع في عوامل الخطر الملازم، وتزيد أهميتها عندما تكون التقديرات المحاسبية خاضعة لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير أو عندما تكون متأثرة بدرجة كبيرة بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى. وبالمثل، تُعد ممارسة نزعة الشك المهني مهمة عندما ترتفع قابلية التعرض للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة. (راجع: الفقرة أ١١)

٩. يتطلب هذا المعيار من المراجع أن يقوم، بناءً على إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بتقويم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة[٧] في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحرَّفة. ولأغراض هذا المعيار، يُقصد بلفظ "معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق" أن المتطلبات ذات الصلة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق قد تم تطبيقها بالشكل المناسب، بما في ذلك المتطلبات التي تتناول: (راجع: الفقرات أ١٢، أ١٣، أ١٣٩–أ١٤٤)

- إجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك اختيار الطريقة والافتراضات والبيانات في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي وحقائق وظروف المنشأة؛
- اختيار الإدارة للمبلغ المقدر؛
- الإفصاحات عن التقدير المحاسبي، بما في ذلك الإفصاحات عن كيفية وضع التقدير المحاسبي والإفصاحات التي توضح طبيعة التقدير المحاسبي ومداه ومصادره.

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ.

[٦] معيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"، الملحق الثالث

[٧] انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ١٣ (ج)

الهدف

١١. هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

التعريفات

١٢. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) التقدير المحاسبي: مبلغ نقدي يخضع قياسه لحالة عدم تأكد التقدير، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة أ١٤)

(ب) تقدير المراجع لمبلغ واحد أو مدى من المبالغ: مبلغ أو مدى من المبالغ، على الترتيب، يضعه المراجع عند تقويمه لتقدير الإدارة لمبلغ واحد. (راجع: الفقرة أ١٥)

(ج) عدم تأكد التقدير: قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة القياس. (راجع: الفقرة أ١٦، الملحق الأول)

(د) تحيز الإدارة: فقدان الإدارة لحيادها عند إعداد المعلومات. (راجع: الفقرة أ١٧)

(ه) تقدير الإدارة لمبلغ واحد: المبلغ الذي تختار الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه في القوائم المالية كتقدير محاسبي.

(و) ناتج التقدير المحاسبي: المبلغ النقدي الفعلي الناتج من اتضاح المعاملات أو الأحداث أو الظروف التي تناولها تقدير محاسبي. (راجع: الفقرة أ١٨)

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٣. عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥)،[٨] يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للأمور الآتية التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة. ويجب أن تُنفَّذ إجراءات المراجع الرامية للتوصل إلى هذا الفهم بالقدر اللازم لتوفير أساس مناسب لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات أ١٩–أ٢٢)

المنشأة وبيئتها

(أ) معاملات المنشأة والأحداث والظروف الأخرى التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، أو الحاجة إلى إجراء تغييرات في هذه التقديرات المحاسبية. (راجع: الفقرة أ٢٣)

(ب) متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية (بما في ذلك، ضوابط الإثبات وأسس القياس وما يتعلق بذلك من متطلبات للعرض والإفصاح)؛ وكيفية تطبيقها في سياق طبيعة وظروف المنشأة وبيئتها، بما في ذلك كيفية خضوع المعاملات والأحداث أو الظروف الأخرى لعوامل الخطر الملازم، أو كيفية تأثرها بها. (راجع: الفقرتين أ٢٤، أ٢٥)

(ج) العوامل التنظيمية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك، عند الاقتضاء، الأطر التنظيمية المتعلقة بالإشراف الاحترازي.[*] (راجع: الفقرة أ٢٦)

---

[٨] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرات ٣، ٥–٦، ٩، ١١–١٢، ١٥–١٧، ٢٠–٢١

[*] الإشراف الاحترازي هو ذلك الذي تمارسه الجهات الإشرافية على القطاع المالي مثل البنوك المركزية لضمان الاستقرار المالي من خلال حماية المودعين، والمؤمن عليهم.

(د) طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية للمنشأة، بناءً على فهم المراجع للأمور الواردة في الفقرات ١٣ (أ)–(ج) أعلاه. (راجع: الفقرة أ٢٧)

الرقابة الداخلية للمنشأة

(ه) طبيعة ومدى المراقبة والحوكمة اللتين تطبقهما المنشأة على آلية التقرير المالي التي تتبعها الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية. (راجع: الفقرات أ٢٨–أ٣٠).

(و) كيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى المهارات أو المعرفة المتخصصة، وكيفية استخدامها لها، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما يختص باستعانة الإدارة بأحد الخبراء. (راجع: الفقرة أ٣١)

(ز) الكيفية التي تحدد بها آليةُ تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة المخاطرَ المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وكيفيةَ معالجتها لها. (راجع: الفقرتين أ٣٢، أ٣٣)

(ح) نظم المعلومات في المنشأة من حيث علاقتها بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك:

(١) فئات المعاملات والأحداث والحالات التي تكون مهمة للقوائم المالية والتي تنشأ عنها الحاجة إلى التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، أو التي تنشأ عنها تغييرات في هذه التقديرات والإفصاحات؛ (راجع: الفقرتين أ٣٤، أ٣٥)

(٢) كيفية قيام الإدارة بما يلي، فيما يتعلق بمثل هذه التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها:

أ. تحديد الطرق أو الافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، التي تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، والحاجة إلى إدخال تغييرات فيها، بما في ذلك كيفية قيام الإدارة بما يلي: (راجع: الفقرتين أ٣٦، أ٣٧)

١. اختيار أو تصميم الطرق المستخدمة وتطبيقها، بما في ذلك استخدام النماذج؛ (راجع: الفقرتين أ٣٨، أ٣٩)

٢. اختيار الافتراضات التي سيتم استخدامها، بما في ذلك مراعاة البدائل، وتحديد الافتراضات المهمة؛ (راجع: الفقرات أ٤٠–أ٤٣)

٣. اختيار البيانات التي سيتم استخدامها؛ (راجع: الفقرة أ٤٤)

ب. فهم درجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك من خلال الأخذ في الحسبان مدى نواتج القياس المحتملة؛ (راجع: الفقرة أ٤٥)

ج. معالجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك القيام باختيار مبلغ واحد مقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ٤٦–أ٤٩)

(ط) أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة والمطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية على النحو الموضح في الفقرة ١٣ (ح) (٢). (راجع: الفقرات أ٥٠–أ٥٤)

(ي) كيفية مراجعة الإدارة لنواتج التقديرات المحاسبية السابقة وكيفية استجابتها لنتائج تلك المراجعة.

١٤. يجب على المراجع استعراض ناتج التقديرات المحاسبية السابقة، أو إعادة التقدير اللاحق لها، عند الاقتضاء، لمساعدته في تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في الفترة الحالية. ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان خصائص التقديرات المحاسبية عند

تحديد طبيعة ذلك الاستعراض ومداه. وليس المقصود من الاستعراض التشكيك في الاجتهادات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية في الفترة السابقة والتي كانت مناسبة استناداً إلى المعلومات التي كانت متاحة في وقت إجراء التقديرات. (راجع: الفقرات أ٥٥–أ٦٠)

١٥. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المراجع تحديد ما إذا كان فريق الارتباط يحتاج إلى مهارات أو معرفة متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، أو تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للاستجابة لتلك المخاطر، أو تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. (راجع: الفقرات أ٦١–أ٦٣)

تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

١٦. عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها فيما يتعلق بتقدير محاسبي وما يتعلق به من إفصاحات على مستوى الإقرارات، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥)،[٩] يجب على المراجع أن يقيِّم الخطر الملازم وخطر الرقابة، كلاً على حدة. ويجب على المراجع أن يأخذ ما يلي في الحسبان عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري وعند تقييم الخطر الملازم: (راجع: الفقرات أ٦٤–أ٧١)

(أ) درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير؛ (راجع: الفقرات أ٧٢–أ٧٥)

(ب) درجة تأثر ما يلي بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى: (راجع: الفقرات أ٧٦–أ٧٩)

(١) اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات والبيانات عند إجراء التقدير المحاسبي؛ أو

(٢) اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

١٧. يجب على المراجع تحديد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهري المحددة والمقيَّمة وفقاً للفقرة ١٦ يُعد، بحسب حكم المراجع، خطراً مهماً.[١٠] وإذا حدد المراجع وجود خطر مهم، فيجب عليه أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة، ذات الصلة بذلك الخطر.[١١] (راجع: الفقرة أ٨٠)

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة

١٨. وفقاً لمتطلبات المعيار (٣٣٠)،[١٢] يجب أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع مستجيبة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات،[١٣] مع الأخذ في الحسبان أسباب التقييم المُعطى لتلك المخاطر. ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية واحداً أو أكثر من المناهج الآتية:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع (انظر الفقرة ٢١)؛ أو

(ب) اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي (انظر الفقرات ٢٢–٢٧)؛ أو

(ج) تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ (انظر الفقرتين ٢٨–٢٩).

ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان عند تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية أنه كلما ارتفع خطر التحريف الجوهري المقيَّم، زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة.[١٤] ويجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بطريقة لا تنحاز

[٩] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرتان ٢٥ و٢٦

[١٠] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٢٧

[١١] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٢٩

[١٢] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ٦–١٥ و١٨

[١٣] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ٦–٧ و٢١

[١٤] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧(ب)

إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيِّدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة. (راجع: الفقرات أ٨١–أ٨٤)

١٩. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠)،[١٥] يجب على المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، وذلك في الحالات الآتية:

(أ) إذا تضمن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية؛ أو

(ب) إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.

وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب أن تكون اختبارات المراجع لأدوات الرقابة مستجيبة لأسباب التقييم المُعطى لمخاطر التحريف الجوهري. وعند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة رقابة معينة.[١٦] (راجع: الفقرات أ٨٥–أ٨٩)

٢٠. يجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع لخطر مهم يتعلق بأحد التقديرات المحاسبية إجراء اختبارات لأدوات الرقابة في الفترة الحالية إذا كان المراجع يخطط للاعتماد على تلك الأدوات. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مُؤَّلف فقط من الإجراءات الأساس، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل.[١٧] (راجع: الفقرة أ٩٠)

الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع

٢١. عندما يكون من بين إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة كافية ومناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالتقدير المحاسبي، مع الأخذ في الحسبان أن التغيرات في الظروف والحالات الأخرى ذات الصلة التي تقع بين الحدث وتاريخ القياس قد تؤثر على ملاءمة أدلة المراجعة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرات أ٩١–أ٩٣)

اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي

٢٢. عند اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي، يجب أن تشتمل إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع على إجراءات، يتم تصميمها وتنفيذها وفقاً للفقرات ٢٣–٢٦، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بما يلي: (راجع: الفقرة أ٩٤)

(أ) اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات التي استخدمتها الإدارة عند إجراء التقدير المحاسبي؛

(ب) كيفية اختيار الإدارة للمبلغ المقدر من جانبها وإعدادها لما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير.

الطرق

٢٣. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، بشأن الطرق، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:

(أ) ما إذا كانت الطريقة المختارة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الطريقة المستخدمة في الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرتين أ٩٥، أ٩٧)

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار الطريقة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة أ٩٦)

---

١٥ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

١٦ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٩

١٧ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ١٥ و٢١

(ج) ما إذا كانت العمليات الحسابية مطبقة وفقاً للطريقة ودقيقة حسابياً؛

(د) ما إذا كانت الاجتهادات تم تطبيقها بشكل متّسق، وذلك عندما ينطوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضع نماذج معقدة، وأيضاً عند الاقتضاء: (راجع: الفقرات أ٩٨–أ١٠٠)

(١) ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق، ويُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة، وأيضاً ما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن نموذج الفترة السابقة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

(٢) ما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج تُعد متّسقة مع هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق وتُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

(ه) ما إذا كانت سلامة الافتراضات المهمة والبيانات قد تم الحفاظ عليها عند تطبيق الطريقة. (راجع: الفقرة أ١٠١)

الافتراضات المهمة

٢٤. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، بشأن الافتراضات المهمة، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:

(أ) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرات أ٩٥، أ١٠٢–أ١٠٣)

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار الافتراضات المهمة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة أ٩٦)

(ج) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع ما يتعلق بها من افتراضات مستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، وذلك بناءً على المعرفة التي اكتسبها المراجع أثناء المراجعة؛ (راجع: الفقرة أ١٠٤)

(د) عند الاقتضاء، ما إذا كانت الإدارة تنوي اتخاذ تصرفات معينة ولديها القدرة على القيام بذلك. (راجع: الفقرة أ١٠٥)

البيانات

٢٥. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، بشأن البيانات، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:

(أ) ما إذا كانت البيانات تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرتين أ٩٥، أ١٠٦)؛

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار البيانات تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة أ٩٦)

(ج) ما إذا كانت البيانات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرة أ١٠٧)

(د) ما إذا كانت البيانات قد تم فهمها أو تفسيرها بشكل سليم من جانب الإدارة، بما في ذلك ما يتعلق بالشروط التعاقدية. (راجع: الفقرة أ١٠٨)

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير

٢٦. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، خطوات مناسبة:

(أ) لفهم عدم تأكد التقدير؛ (راجع: الفقرة أ١٠٩)

(ب) لعلاج عدم تأكد التقدير عن طريق اختيار مبلغ مقدر مناسب وعن طريق إعداد ما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير. (راجع: الفقرات أ١١٠–أ١١٤)

٢٧. عندما لا تكون الإدارة قد قامت، بحسب حكم المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باتخاذ الخطوات المناسبة لفهم عدم تأكد التقدير أو علاجه، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرات أ١١٥–أ١١٧)

(أ) مطالبة الإدارة بتنفيذ إجراءات إضافية لفهم عدم تأكد التقدير أو التعامل معه عن طريق إعادة النظر في اختيار الإدارة للمبلغ المقدر أو النظر في تقديم إفصاحات إضافية فيما يتعلق بعدم تأكد التقدير، وتقويم استجابات الإدارة وفقاً للفقرة ٢٦؛

(ب) القيام قدر الإمكان بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ وفقاً للفقرتين ٢٨ و٢٩، وذلك إذا حدد المراجع أن استجابة الإدارة لطلبه لا تعالج عدم تأكد التقدير بشكل كافٍ؛

(ج) تقويم ما إذا كان يوجد قصور في الرقابة الداخلية، وإذا كان الأمر كذلك، فيجب عليه أن يقوم بالإبلاغ وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٥).[١٨]

تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ

٢٨. عندما يقدر المراجع مبلغاً أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير، بما في ذلك عندما يكون المراجع مطالباً بالقيام بذلك وفقاً للفقرة ٢٧(ب)، فيجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع إجراءات لتقويم ما إذا كانت الطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وبغض النظر عمّا إذا كان المراجع يستخدم الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالإدارة أو الخاصة به، فيجب أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية تلك مُصمَّمة ومُنفَّذة لعلاج الأمور الواردة في الفقرات ٢٣–٢٥. (راجع: الفقرات أ١١٨–أ١٢٣)

٢٩. إذا قام المراجع بتقدير مدى من المبالغ، فيجب عليه:

(أ) تحديد أن المدى يتضمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة والتي قام المراجع بتقويمها على أنها معقولة في سياق أهداف القياس والمتطلبات الأخرى المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرتين أ١٢٤، أ١٢٥)

(ب) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة فيما يتعلق بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تصف حالة عدم تأكد التقدير.

اعتبارات أخرى تتعلق بأدلة المراجعة

٣٠. يجب على المراجع الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (٥٠٠) عند الحصول على أدلة مراجعة بشأن مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية، وبغض النظر عن مصادر المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.

وعند استخدام عمل خبير استعانت به الإدارة، فإن المتطلبات الواردة في الفقرات ٢١–٢٩ من هذا المعيار يمكن أن تساعد المراجع في تقويم مدى مناسبة استخدام عمل الخبير كدليل مراجعة لأحد الإقرارات ذات الصلة وفقاً للفقرة ٨(ج) من معيار المراجعة (٥٠٠). وعند تقويم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، فإن إجراءات المراجعة الإضافية تتأثر في طبيعتها وتوقيتها ومداها بتقويم المراجع

[١٨] معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

لكفاءة الخبير وقدراته وموضوعيته، وبفهم المراجع لطبيعة العمل الذي نفذه الخبير، وبمعرفة المراجع بمجال عمل الخبير. (راجع: الفقرات أ١٢٦–أ١٣٢)

الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

٣١. يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات وذلك للإفصاحات المتعلقة بكل تقدير محاسبي، بخلاف تلك المتعلقة بعدم تأكد التقدير التي تم تناولها في الفقرتين ٢٦ (ب) و٢٩ (ب).

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة

٣٢. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية التي اشتملت عليها القوائم المالية تقدم مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، حتى وإن كانت هذه الاجتهادات والقرارات تُعد معقولة عند النظر لكل منها على حدة. وعند تحديد وجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، يجب على المراجع تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة. وإذا كانت هناك نية للتضليل، يُعد تحيز الإدارة غشاً بطبيعة الحال. (راجع: الفقرات أ١٣٣–أ١٣٦)

التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المُنفَّذة

٣٣. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٣٠) على التقديرات المحاسبية،[١٩] يجب على المراجع أن يقوم، استناداً إلى إجراءات المراجعة المُنفَّذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بتقويم ما يلي: (راجع: الفقرتين أ١٣٧، أ١٣٨)

(أ) ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة، بما في ذلك عند تحديد وجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(ب) ما إذا كانت قرارات الإدارة فيما يتعلق بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن هذه التقديرات المحاسبية في القوائم المالية قد تم اتخاذها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ج) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٣٤. عند إجراء التقويم الذي تتطلبه الفقرة ٣٣ (ج)، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة ذات الصلة التي تم الحصول عليها، سواءً كانت مؤيِّدة أو مناقِضة.[٢٠] وفي حالة عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة أو على رأيه في القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[٢١]

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو محرَّفة

٣٥. يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحرَّفة. ويقدم معيار المراجعة (٤٥٠)[٢٢] إرشادات بشأن الكيفية التي يمكن أن يميز بها المراجع بين التحريفات (سواءً كانت واقعية أو اجتهادية أو مُعمَّمة) لأغراض تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المُصحَّحة على القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ١٢، أ١٣، أ١٣٩–أ١٤٤)

٣٦. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المراجع تقويم ما يلي:

---

[١٩] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢٥ و٢٦

[٢٠] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١١

[٢١] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[٢٢] معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة أ٦

(أ) في حالة إطار العرض العادل، ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتضمين الإفصاحات التي تُعد ضرورية، بخلاف تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار، لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية ككل؛[٢٣] أو

(ب) في حالة إطار الالتزام، ما إذا كانت الإفصاحات هي تلك التي تُعد ضرورية حتى لا تكون القوائم المالية مضللة.[٢٤]

الإفادات المكتوبة

٣٧. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة،[٢٥] حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة عمّا إذا كانت الطرق والافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد مناسبة لتحقيق الإثبات أو القياس أو الإفصاح الذي يتفق مع إطار التقرير المالي المنطبق. ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان أيضاً الحاجة للحصول على إفادات عن تقديرات محاسبية محددة، بما في ذلك ما يتعلق بالطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة. (راجع: الفقرة أ١٤٥)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة

٣٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٦٠)[٢٦] ومعيار المراجعة (٢٦٥)،[٢٧] يتطلب الأمر من المراجع الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة بشأن أمور معينة، من بينها الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة وأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية، على الترتيب. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن ينظر في الأمور التي سيتم الإبلاغ عنها، إن وجدت، بشأن التقديرات المحاسبية وأن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الأسباب المحددة لمخاطر التحريف الجوهري تتعلق بعدم تأكد التقدير، أو بتأثيرات التعقيد أو عدم الموضوعية أو العوامل الأخرى للخطر الملازم لإجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات. وإضافة لذلك، فإن المراجع مطالَبٌ في ظروف معينة بموجب الأنظمة أو اللوائح بالإبلاغ عن أمور معينة لأطراف أخرى ذات صلة، مثل السلطات التنظيمية أو جهات الإشراف الاحترازي. (راجع: الفقرات أ١٤٦–أ١٤٨)

التوثيق

٣٩. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[٢٨] (راجع: الفقرات أ١٤٩–أ١٥٢)

(أ) العناصر الرئيسية لفهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية فيها التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية للمنشأة؛

(ب) الرابط بين إجراءات المراجعة الإضافية التي نفذها المراجع ومخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات،[٢٩] مع الأخذ في الحسبان الأسباب (سواءً كانت متعلقة بالخطر الملازم أو خطر الرقابة) المحددة لتقييم تلك المخاطر؛

(ج) استجابات المراجع عندما لا تكون الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه؛

(د) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، وتقويم المراجع لما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٣٢؛

---

٢٣ انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٤

٢٤ انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٩

٢٥ معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

٢٦ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦ (أ)

٢٧ معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ٩

٢٨ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨–١١، وأ٦ وأ٧ وأ١٠

٢٩ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٨ (ب)

(ه) الأحكام المهمة التي تتعلق بتحديد المراجع ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحرَّفة.

* * *

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

طبيعة التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ٢)

أمثلة للتقديرات المحاسبية

أ١. من الأمثلة على التقديرات المحاسبية التي تتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ما يلي:

- تقادم المخزون.
- استهلاك الممتلكات والمعدات.
- تقويم أصول البنية التحتية.
- تقويم الأدوات المالية.
- نتيجة الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها.
- مخصص خسائر الائتمان المتوقعة.
- تقويم التزامات عقود التأمين.
- التزامات الضمانات.
- الالتزامات الخاصة بمنافع تقاعد الموظفين.
- المدفوعات على أساس الأسهم.
- القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات المستحوذ عليها في تجميع للأعمال، بما في ذلك تحديد الشهرة والأصول غير الملموسة.
- الهبوط في قيمة الأصول أو الممتلكات أو المعدات المعمِّرة المحتفظ بها بهدف الاستبعاد.
- عمليات التبادل غير النقدي للأصول أو الالتزامات بين الأطراف المستقلة.
- الإيراد المثبت للعقود طويلة الأجل.

الطرق

أ٢. الطريقة هي أسلوب قياس تستخدمه الإدارة لإجراء تقدير محاسبي وفقاً لأساس القياس المطلوب. فعلى سبيل المثال، تتمثل إحدى الطرق المعروفة لإجراء التقديرات المحاسبية التي تتعلق بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في تحديد سعر استرداد نظري في عقود الخيار باستخدام الصيغة الرياضية لبلاك شولز الخاصة بتسعير عقود الخيار. وتُطبق أية طريقة باستخدام أداة أو عملية حسابية، يُشار إليها أحياناً بلفظ "نموذج"، وتنطوي على تطبيق افتراضات وبيانات مع الأخذ في الحسبان مجموعة العلاقات فيما بينها.

الافتراضات والبيانات

أ٣. تنطوي الافتراضات على اجتهادات تستند إلى المعلومات المتاحة حول أمور مثل اختيار معدل فائدة أو معدل خصم أو اجتهادات حول ظروف أو أحداث مستقبلية. ويمكن أن تختار الإدارة افتراضاً من بين مجموعة من البدائل المناسبة. وتصبح الافتراضات التي يضعها أو يحددها الخبير الذي تستعين به الإدارة افتراضات من جانب الإدارة نفسها عندما تستخدمها الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي.

أ٤. لأغراض هذا المعيار، يُقصد بالبيانات المعلومات التي يمكن الحصول عليها من خلال الملاحظة المباشرة أو من طرف من خارج المنشأة. ويُشار إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها عن طريق تطبيق أساليب تحليلية أو تفسيرية على البيانات باسم البيانات المشتقة وذلك عندما يكون لمثل هذه الأساليب أسس نظرية مستقرة مما يترتب عليه قلة الحاجة إلى اجتهادات الإدارة. وفيما عدا ذلك، تكون مثل هذه المعلومات مجرد افتراض.

أ٥. من أمثلة البيانات:

- الأسعار المتفق عليها في معاملات السوق؛
- أوقات التشغيل أو كميات الإنتاج للآلات الإنتاجية؛
- الأسعار التاريخية أو الشروط الأخرى المنصوص عليها في العقود، مثل النصوص المدرجة في اتفاقية قرض بشأن معدل الفائدة المتعاقد عليه وجدول مواعيد السداد ومدة القرض؛
- المعلومات المستشرفة للمستقبل مثل توقعات الحالة الاقتصادية أو الأرباح التي يتم الحصول عليها من مصدر معلومات خارجي؛
- معدل الفائدة المستقبلي الذي يتم تحديده باستخدام أساليب الاستقراء من معدلات الفائدة الآجلة (بيانات مشتقة).

أ٦. يمكن أن تأتي البيانات من مجموعة واسعة من المصادر. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون البيانات:

- مُعدّة داخل المنشأة أو خارجها؛ أو
- قد تم الحصول عليها من نظام داخل دفتري الأستاذ العام والمساعد أو من نظام خارجهما؛ أو
- قابلة للرصد في العقود؛ أو
- قابلة للرصد في الإصدارات التشريعية أو التنظيمية.

التدرج (راجع: الفقرة ٣)

أ٧. من أمثلة الفقرات التي تحتوي على إرشادات بشأن الكيفية التي يمكن بها التدرج في تطبيق متطلبات هذا المعيار الفقرات أ٢٠-أ٢٢ وأ٦٣ وأ٦٧ وأ٨٤.

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

عوامل الخطر الملازم (راجع: الفقرة ٤)

أ٨. تُعد عوامل الخطر الملازم من خصائص الحالات والأحداث التي قد تؤثر على قابلية احتواء إقرار ما على تحريف، وذلك قبل أخذ أدوات الرقابة في الحسبان. ويشرح الملحق الأول بمزيد من التفصيل طبيعة هذه العوامل، والعلاقات المتبادلة فيما بينها، في سياق إجراء التقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.

أ٩١. وإضافة إلى عوامل الخطر الملازم لعدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية، يمكن أن تشتمل عوامل الخطر الملازم الأخرى، التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، على مدى خضوع التقدير المحاسبي أو تأثره بما يلي:

- التغير في طبيعة أو ظروف بنود القوائم المالية ذات الصلة، أو متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق مما قد تنشأ عنه حاجة إلى إجراء تغييرات في الطريقة أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة لإجراء التقدير المحاسبي.
- قابلية التعرض للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي.

خطر الرقابة (راجع: الفقرة ٦)

أ١٠١. يتمثل أحد الأمور المهمة التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تقييم خطر الرقابة على مستوى الإقرارات في مدى فاعلية تصميم أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها ومدى معالجة أدوات الرقابة للمخاطر الملازمة المقيَّمة على مستوى الإقرارات. ويدعم تقويمُ المراجع لأدوات الرقابة بأنها مصممة على نحو فعال وأنها قد تم تطبيقها توقعَه بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد ما إذا كان سيقوم باختبارها.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٨)

أ١١١. الفقرات أ٦٠ أ٩٥ وأ٩٦ وأ١٣٧ وأ١٣٩ هي أمثلة للفقرات التي توضح الطرق التي يمكن أن يمارس بها المراجع نزعة الشك المهني. وتقدم الفقرة أ١٥٢ إرشادات بشأن الطرق التي يمكن بها توثيق ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، وتحتوي على أمثلة لفقرات محددة في هذا المعيار يمكن أن يقدم التوثيق بشأنها أدلة على ممارسة نزعة الشك المهني.

مفهوم لفظ "معقولة" (راجع: الفقرتين ٩، ٣٥)

أ١٢١. من بين الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بنظر المراجع فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ما إذا كانت:

- البيانات والافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي تُعد متّسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى أو في مجالات أنشطة عمل المنشأة؛
- التقديرات المحاسبية تأخذ في الحسبان المعلومات المناسبة التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.

أ١٣١. يُقصد بلفظ "قد تم تطبيقها بالشكل المناسب" المستخدم في الفقرة ٩ أن المتطلبات قد تم تطبيقها بطريقة لا تراعي فقط متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وإنما تعكس أيضاً الاجتهادات التي تُعد متّسقة مع هدف أساس القياس المنصوص عليه في ذلك الإطار.

التعريفات

التقدير المحاسبي (راجع: الفقرة ١٢ (أ))

أ١٤١. التقديرات المحاسبية هي مبالغ نقدية قد تكون ذات صلة بفئات معاملات أو أرصدة حسابات مُثبتة أو مُفصح عنها في القوائم المالية. وتشمل التقديرات المحاسبية أيضاً المبالغ النقدية المدرجة في الإفصاحات أو المستخدمة لإجراء الاجتهادات بشأن الإثبات أو الإفصاح المتعلق بفئة معاملات أو رصيد حساب.

المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره المراجع (راجع: الفقرة ١٢ (ب))

أ١٥. يمكن استخدام المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره المراجع لتقويم تقدير محاسبي بشكل مباشر (على سبيل المثال، مخصص الهبوط في القيمة، أو القيمة العادلة لمختلف أنواع الأدوات المالية)، أو غير مباشر (على سبيل المثال، مبلغ سيتم استخدامه كافتراض مهم لإجراء تقدير محاسبي). وقد يتّبع المراجع منهجاً مماثلاً عند تحديد مبلغ أو مدى من المبالغ لتقويم بند غير نقدي يتألف من بيانات أو لتقويم افتراض (على سبيل المثال، العمر الإنتاجي المقدر لأصل من الأصول).

عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة ١٢ (ج))

أ١٦. لا تخضع جميع التقديرات المحاسبية لدرجة عالية من عدم تأكد التقدير. فعلى سبيل المثال، قد يكون لبعض بنود القوائم المالية سوق نشطة ومفتوحة تقدم معلومات يمكن الحصول عليها بسهولة ويمكن الاعتماد عليها بشأن الأسعار التي تتم بها عمليات التبادل الفعلية. ومع ذلك، فقد يحيط بالتقدير حالة من عدم التأكد حتى وإن كانت طريقة التقويم والبيانات محددة بوضوح. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب تقويم الأوراق المالية المعروضة في سوق نشطة ومفتوحة بسعر السوق المدرج إجراء تعديل في حال ما إذا كانت الممتلكات مهمة أو خاضعة لقيود فيما يتعلق بقابليتها للتداول. وبالإضافة لذلك، فإن الظروف الاقتصادية العامة السائدة حينذاك، مثل عدم السيولة في سوق معينة، قد تؤثر على حالة عدم تأكد التقدير.

تحيز الإدارة (راجع: الفقرة ١٢ (د))

أ١٧. غالباً ما تدعو أطر التقرير المالي إلى الحيادية، وبعبارة أخرى، إلى التحرر من التحيز. وينشأ عن حالة عدم تأكد التقدير عدم موضوعية في إجراء التقدير المحاسبي. وتنشأ عن عدم الموضوعية الحاجة إلى الاجتهاد من جانب الإدارة وقابلية وقوع تحيز غير متعمد أو متعمد من جانبها (على سبيل المثال، نتيجة الدافع لتحقيق مستهدف ربح أو نسبة رأس مال مرغوبة). وتزداد قابلية انطواء التقدير المحاسبي على تحيز من جانب الإدارة تبعاً لدرجة عدم الموضوعية عند إجراء التقدير المحاسبي.

ناتج التقدير المحاسبي (راجع: الفقرة ١٢ (و))

أ١٨. لا يترتب على بعض التقديرات المحاسبية، بطبيعتها، ناتج يكون ملائماً للأعمال التي ينفذها المراجع وفقاً لهذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يكون التقدير المحاسبي مستنداً إلى تصورات خاصة بالمشاركين في السوق في لحظة زمنية معينة. وبالتالي، قد يتغير السعر المحقق عند بيع أصل أو نقل التزام عن التقدير المحاسبي ذي الصلة الذي تم في تاريخ التقرير بسبب تغير تصورات المشاركين في السوق مع مرور الوقت.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٩. تتطلب الفقرات ١١–٢٤ من معيار المراجعة (٣١٥) أن يتوصل المراجع إلى فهم لأمور معينة عن المنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهمه للرقابة الداخلية فيها. وتتعلق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٣ من هذا المعيار بشكل أكثر تحديداً بالتقديرات المحاسبية وتعتمد على المتطلبات الأوسع نطاقاً الواردة في معيار المراجعة (٣١٥).

التدرج

أ٢٠. إن طبيعة إجراءات المراجع، وتوقيتها ومداها، للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهمه للرقابة الداخلية فيها، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد تعتمد بدرجة أو بأخرى على مدى انطباق الأمور الفردية في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون للمنشأة عدد قليل من المعاملات أو الأحداث أو الحالات الأخرى التي تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء التقديرات المحاسبية، وقد تكون متطلبات التقرير المالي المنطبقة سهلة التطبيق، وقد لا توجد هناك أي عوامل تنظيمية ذات صلة. وبالإضافة

إلى ذلك، قد لا تتطلب التقديرات المحاسبية اجتهادات مهمة، وقد تكون آلية إجراء التقديرات المحاسبية أقل تعقيداً. وفي هذه الظروف، قد تخضع التقديرات المحاسبية أو قد تتأثر بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى بدرجة أقل، وقد يكون هناك عدد أقل من أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة. وإذا كان الأمر كذلك، فإن إجراءات المراجع لتقييم المخاطر من المرجح أن تكون أقل شمولاً وقد تتم بشكل أساسي من خلال توجيه الاستفسارات إلى الإدارة التي تتحمل المسؤوليات المناسبة عن القوائم المالية ومن خلال التتبع البسيط لآلية الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي.

أ٢١. في المقابل، قد تتطلب التقديرات المحاسبية ممارسة اجتهادات مهمة من جانب الإدارة، وقد تكون آلية إجراء التقديرات المحاسبية معقدة وتنطوي على استخدام نماذج معقدة. وقد يكون لدى المنشأة أيضاً نظم معلومات أكثر تطوراً وأدوات رقابة أكثر شمولاً مطبقة على التقديرات المحاسبية. وفي هذه الظروف، قد تخضع التقديرات المحاسبية أو قد تتأثر بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى بدرجة أعلى. وإذا كان الأمر كذلك، فإن طبيعة أو توقيت إجراءات المراجع لتقييم المخاطر من المرجح أن تختلف أو أن تكون أكثر شمولاً مما تكون عليه في الظروف الموضحة في الفقرة أ٢٠.

أ٢٢. قد تكون الاعتبارات الآتية ذات صلة بالمنشآت التي تزاول أعمالاً بسيطة فقط، والتي قد يكون من بينها العديد من المنشآت الأصغر:

- قد تكون الآليات ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية غير معقدة بسبب بساطة أنشطة الأعمال أو لأن التقديرات المطلوبة ربما يشوبها عدم تأكد التقدير بدرجة أقل.
- قد يتم إعداد التقديرات المحاسبية من خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد، وقد تكون أدوات الرقابة على إعداد التقديرات محدودة، وقد يكون للمدير المالك تأثير كبير على تحديد التقديرات. وقد يلزم أن يأخذ المراجع في الحسبان دور المدير المالك في إجراء التقديرات المحاسبية، عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري وأيضاً عند النظر في خطر تحيز الإدارة.

المنشأة وبيئتها

معاملات المنشأة والأحداث والحالات الأخرى (راجع: الفقرة ١٣ (أ))

أ٢٣. قد يكون من بين التغيرات في الظروف التي تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقديرات محاسبية، أو إدخال تغييرات عليها، على سبيل المثال:

- ما إذا كانت المنشأة قد انخرطت في أنواع جديدة من المعاملات؛ أو
- ما إذا كانت شروط المعاملات قد تغيرت؛ أو
- ما إذا كانت هناك أحداث أو حالات جديدة قد وقعت.

متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ١٣ (ب))

أ٢٤. يوفر التوصل إلى فهم لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق للمراجع أساساً لمناقشة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في كيفية تطبيق الإدارة لتلك المتطلبات ذات الصلة بالتقدير المحاسبي، وفي قرار المراجع فيما إذا كانت هذه المتطلبات قد طُبقت بشكلٍ مناسب. وقد يساعد هذا الفهم المراجع أيضاً في اتصاله بالمكلفين بالحوكمة عندما يرى أن ممارسة محاسبية مهمة، مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، ليست هي الممارسة الأنسب في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة.[٣٠]

أ٢٥. عند التوصل إلى هذا الفهم، قد يسعى المراجع إلى فهم ما يلي:

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق:

[٣٠] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦ (أ)

- o يفرض ضوابطاً معينة لإثبات التقديرات المحاسبية أو طرقاً لقياسها؛ أو
- o يحدد ضوابطاً معينة تتطلب أو تسمح بالقياس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال، عن طريق الإشارة إلى نوايا الإدارة بتنفيذ تصرفات معينة فيما يتعلق بأصل أو التزام؛ أو
- o يحدد إفصاحات مطلوبة أو مقترحة، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بالاجتهادات أو الافتراضات أو المصادر الأخرى لعدم تأكد التقدير فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية؛

- ما إذا كنت التغييرات في إطار التقرير المالي المنطبق تتطلب إدخال تغييرات على السياسات المحاسبية للمنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية.

العوامل التنظيمية (راجع: الفقرة ١٣(ج))

أ٢٦. إن التوصل إلى فهم للعوامل التنظيمية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، قد يساعد المراجع في التعرف على الأُطُر التنظيمية المنطبقة (على سبيل المثال، الأطر التنظيمية المقررة من جهات الإشراف الاحترازي في قطاع البنوك أو التأمين) وفي تحديد ما إذا كانت هذه الأطر التنظيمية:

- تتناول شروطاً لإثبات التقديرات المحاسبية، أو طرقاً لقياسها، أو تقدم إرشادات بشأنها؛ أو
- تحدد إفصاحات أخرى إضافة إلى متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، أو تقدم إرشادات بشأنها؛ أو
- تشير إلى المجالات التي قد توجد فيها احتمالية لوقوع تحيز من جانب الإدارة في الوفاء بالمتطلبات التنظيمية؛ أو
- تحتوي على متطلبات للأغراض التنظيمية لا تتسق مع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وقد تشير إلى مخاطر محتملة للتحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، قد تسعى بعض السلطات التنظيمية إلى فرض حدود دنيا لمخصصات الخسائر الائتمانية المتوقعة تتجاوز تلك التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.

طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣ (د))

أ٢٧. إن التوصل إلى فهم لطبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية للمنشأة يساعد المراجع في فهم أساس قياس هذه التقديرات المحاسبية وطبيعة ومدى الإفصاحات التي قد تكون ذات صلة. ويوفر التوصل إلى مثل هذا الفهم للمراجع أساساً لمناقشة الإدارة في كيفية إجرائها للتقديرات المحاسبية.

الرقابة الداخلية للمنشأة، ذات الصلة بالمراجعة

طبيعة ومدى المراقبة والحوكمة (راجع: الفقرة ١٣ (هـ))

أ٢٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥)،[٣١] قد يكون فهم المراجع لطبيعة ومدى المراقبة والحوكمة التي تطبقها المنشأة على آلية الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية مهماً للتقويم المطلوب من المراجع، حيث إن هذا الفهم يتعلق بما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي والحفاظ عليها؛
- ما إذا كانت مواطن القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر مجتمعة أساساً مناسباً لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وما إذا كانت تلك المكونات الأخرى لم تضعفها أوجه القصور في بيئة الرقابة.

[٣١] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ١٤

أ٢٩. يمكن أن يتوصل المراجع إلى فهم لما إذا كان المكلفون بالحوكمة:

- يتمتعون بالمهارات أو المعرفة اللازمة لفهم خصائص طريقة معينة أو نموذج معين لإجراء التقديرات المحاسبية، أو المخاطر المرتبطة بالتقدير المحاسبي، على سبيل المثال، المخاطر المرتبطة بالطريقة أو تقنية المعلومات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية؛ أو
- يتمتعون بالمهارات والمعرفة اللازمة لفهم ما إذا كانت الإدارة قد أجرت التقديرات المحاسبية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
- يُعدون مستقلين عن الإدارة، وتتوفر لديهم المعلومات اللازمة للقيام في الوقت المناسب بتقويم كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية، ويتمتعون بسلطة التحقيق في تصرفات الإدارة عندما تبدو تلك التصرفات غير كافية أو غير مناسبة؛ أو
- يشرفون على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك استخدامها للنماذج؛ أو
- يشرفون على أنشطة المتابعة التي تنفذها الإدارة. وقد يشتمل ذلك على إجراءات إشراف ومراجعة تهدف إلى اكتشاف وتصحيح أي أوجه قصور في تصميم أدوات الرقابة المطبقة على التقديرات المحاسبية أو في الفاعلية التشغيلية لهذه الأدوات.

أ٣٠. قد يكون التوصل إلى فهم لأعمال المراقبة والإشراف التي يضطلع بها المكلفون بالحوكمة مهماً عندما تكون هناك تقديرات محاسبية:

- تتطلب اجتهادات مهمة من جانب الإدارة لعلاج عدم الموضوعية؛ أو
- تنطوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير؛ أو
- تنطوي على تعقيد عند إجرائها، على سبيل المثال، بسبب الاستخدام الواسع لتقنية المعلومات أو كبر حجم البيانات أو استخدام مصادر بيانات متعددة أو افتراضات توجد فيما بينها علاقات معقدة؛ أو
- طرأ عليها، أو يُفترض أن يكون قد طرأ عليها، تغيير في الطريقة أو الافتراضات أو البيانات مقارنة بالفترات السابقة؛ أو
- تنطوي على افتراضات مهمة.

استخدام الإدارة للمهارات أو المعرفة المتخصصة، بما في ذلك استعانتها بالخبراء (راجع: الفقرة ١٣(و))

أ٣١. قد ينظر المراجع فيما إذا كانت الظروف الآتية تزيد من احتمالية حاجة الإدارة إلى إشراك خبير:[٣٢]

- الطبيعة المتخصصة للأمر الذي يتطلب إجراء تقدير، على سبيل المثال، قد ينطوي التقدير المحاسبي على قياس احتياطيات من المواد المعدنية أو الهيدروكربونية في الصناعات الاستخراجية أو تقويم النتيجة المرجحة لتطبيق شروط تعاقدية معقدة.
- الطبيعة المعقدة للنماذج اللازمة لتطبيق المتطلبات ذات الصلة في إطار التقرير المالي المنطبق، كما هو الحال في قياسات معينة، مثل قياسات القيمة العادلة من المستوى الثالث.[٣٣]
- الطبيعة غير العادية أو غير المتكررة للحالة أو المعاملة أو الحدث الذي يتطلب تقديراً محاسبياً.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة ١٣ (ز))

أ٣٢. إن فهم الكيفية التي تحدد بها آليةُ تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة المخاطرَ المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وكيفية معالجتها لها، يمكن أن تساعد المراجع عند النظر في التغييرات الطارئة على:

- متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛

[٣٢] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٨

[٣٣] انظر، على سبيل المثال، المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣) "قياس القيمة العادلة"

- تَوَفُّر أو طبيعة مصادر البيانات الملائمة لإجراء التقديرات المحاسبية أو التي يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة؛
- نظم المعلومات في المنشأة أو بيئة تقنية المعلومات فيها؛
- كبار الموظفين.

أ٣٣. من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند توصله إلى فهم للكيفية التي حددت وعالجت بها الإدارة قابلية التعرض للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية، ما إذا كانت الإدارة تقوم بالأمور الآتية، وكيفية قيامها بها:

- إيلاء اهتمام خاص لاختيار أو تطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- متابعة مؤشرات الأداء الرئيسية التي قد تشير إلى أداء غير متوقع أو غير متسق مقارنة بالأداء السابق أو المتوقع أو مقارنة بالعوامل المعروفة الأخرى.
- تحديد الحوافز المالية أو غيرها التي قد تشكل دافعاً للتحيز.
- متابعة الحاجة إلى تغيير الطرق أو الافتراضات المهمة أو البيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- إخضاع النماذج المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية لإجراءات المراقبة والمراجعة المناسبة.
- المطالبة بتوثيق المبررات المنطقية للاجتهادات المهمة الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية، أو المطالبة بإجراء مراجعة مستقلة لهذه الاجتهادات.

نظم المعلومات في المنشأة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ١٣ (ح) (١))

أ٣٤. فئات المعاملات والأحداث والحالات الواقعة في نطاق الفقرة ١٣ (ح) هي نفس فئات المعاملات والأحداث والحالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات والخاضعة للفقرتين ١٨(أ) و(د) من معيار المراجعة (٣١٥). وعند التوصل إلى فهم لنظم المعلومات في المنشأة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، فقد يأخذ المراجع في الحسبان ما يلي:

- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية ناشئة عن تسجيل معاملات روتينية ومتكررة أو ما إذا كانت ناشئة عن معاملات غير مألوفة أو غير متكررة.
- كيفية معالجة نظم المعلومات لاكتمال التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، ولاسيّما التقديرات المحاسبية المتعلقة بالالتزامات.

أ٣٥. قد يحدد المراجع خلال المراجعة فئات معاملات أو أحداث أو حالات تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقديرات محاسبية والإفصاحات المتعلقة بها لكن الإدارة فشلت في التعرف عليها. ويتناول معيار المراجعة (٣١٥) الظروف التي يحدد فيها المراجع مخاطر التحريف الجوهري التي فشلت الإدارة في التعرف عليها، بما في ذلك تحديد ما إذا كان هناك قصور مهم في الرقابة الداخلية فيما يتعلق بآلية المنشأة لتقييم المخاطر.[٣٤]

[٣٤] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ١٧

تحديد الإدارة للطرق والافتراضات ومصادر البيانات ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٣ (ح) (٢) (أ))

أ٣٦. إذا قامت الإدارة بتغيير طريقة إجراء تقدير محاسبي، فقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة ما إذا كانت الطريقة الجديدة، على سبيل المثال، أنسب، أو كانت هي في حد ذاتها استجابة لتغيرات في البيئة أو الظروف التي تؤثر على المنشأة، أو استجابة لتغييرات في متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أو البيئة التنظيمية، أو ما إذا كانت الإدارة لديها سبب آخر وجيه.

أ٣٧. إذا لم تقم الإدارة بتغيير طريقة إجراء تقدير محاسبي، فقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة ما إذا كان الاستمرار في استخدام الطرق والافتراضات والبيانات السابقة يُعد مناسباً في ضوء البيئة أو الظروف الحالية.

الطرق (راجع: الفقرة ١٣ (ح) (٢) (أ) (١))

أ٣٨. قد يفرض إطار التقرير المالي المنطبق الطريقة التي سيتم استخدامها في إجراء تقدير محاسبي. ولكن في العديد من الحالات، لا يفرض إطار التقرير المالي المنطبق طريقة واحدة، أو إن أساس القياس المطلوب يفرض، أو يسمح باستخدام طرق بديلة.

النماذج

أ٣٩. يمكن أن تصمم الإدارة وتطبق أدوات رقابة محددة على النماذج المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية، سواءً كانت نماذج الإدارة ذاتها أو نماذجاً خارجية. وعندما ينطوي النموذج نفسه على مستوى مرتفع من التعقيد أو عدم الموضوعية، مثل استخدام نموذج لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة أو نموذج لتقدير القيمة العادلة باستخدام مدخلات من المستوى الثالث، فإن أدوات الرقابة التي تعالج هذه الحالة من التعقيد أو عدم الموضوعية ربما يكون من الأرجح تحديدها على أنها ذات صلة بالمراجعة. وفي حالة وجود تعقيد فيما يتعلق بالنماذج، يكون من الأرجح أيضاً أن تكون أدوات الرقابة على سلامة البيانات ذات صلة بالمراجعة. ومن بين العوامل التي قد يكون من المناسب للمراجع أخذها في الحسبان عند التوصل إلى فهم للنموذج وأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة ما يلي:

- كيفية تحديد الإدارة لمدى ملاءمة ودقة النموذج؛
- التحقق من صحة النموذج أو إعادة اختباره، بما في ذلك ما إذا كان النموذج يتم التحقق من صحته قبل الاستخدام ويُعاد التحقق من صحته على فترات منتظمة لتحديد ما إذا كان لا يزال صالحاً للقصد من استخدامه. وقد تشمل آلية التحقق من النموذج التي تقوم بها المنشأة تقويم ما يلي:
  - الصحة النظرية للنموذج؛
  - السلامة الرياضية للنموذج؛
  - دقة واكتمال البيانات ومناسبة البيانات والافتراضات المستخدمة في النموذج؛
- كيفية تغيير أو تعديل النموذج في الوقت المناسب تبعاً للتغيرات في السوق أو غيرها من الحالات وما إذا كانت هناك سياسات مناسبة للرقابة على التغييرات مطبقة على النموذج؛
- ما إذا كانت هناك تعديلات، ويُشار إليها أيضاً بلفظ التعديلات المركبة في صناعات معينة، قد تم إدخالها على مخرجات النموذج وما إذا كانت مثل هذه التعديلات تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وعندما تكون التعديلات غير مناسبة، فقد تكون هذه التعديلات مؤشراً على احتمال تحيز الإدارة؛
- ما إذا كان النموذج موثقاً بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك توثيق استخداماته المقصودة وتقييداته ومؤشراته القياسية الرئيسية وبياناته وافتراضاته المطلوبة ونتائج أية عملية طُبقت عليه للتحقق من صحته وطبيعة أي تعديلات أُدخلت على مخرجاته وأساس هذه التعديلات.

الافتراضات (راجع: الفقرة ١٣ (ح) (٢) (أ) (٢))

أ٤٠. تشمل الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية اختيار الإدارة للافتراضات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية، على سبيل المثال، ما يلي:

- أساس اختيار الإدارة للافتراض والتوثيق الداعم لهذا الاختيار. وقد يوفر إطار التقرير المالي المنطبق ضوابط أو إرشادات ليتم استخدامها عند اختيار الافتراضات.
- كيفية تقييم الإدارة لما إذا كانت الافتراضات ملائمة ومكتملة.
- عند الاقتضاء، كيفية قيام الإدارة بتحديد أن الافتراضات تُعد متّسقة مع بعضها، أو مع الافتراضات المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى أو مجالات أنشطة عمل المنشأة، أو مع الأمور الأخرى الواقعة:
  - o داخل نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات حول برامج الصيانة التي قد تؤثر على تقدير العمر الإنتاجي لأصل من الأصول)، وما إذا كانت الافتراضات متسقة مع خطط عمل المنشأة والبيئة الخارجية؛
  - o خارج نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات حول معدلات الفائدة أو معدلات الوفيات أو الدعاوى القضائية أو الإجراءات التنظيمية المحتملة).
- متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المتعلقة بالإفصاح عن الافتراضات.

أ٤١. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن الافتراضات تتباين من حيث مصادر البيانات وأساس الاجتهادات الممارسة لدعمها، حسب ما يلي:

(أ) تلك التي تعكس ما سيستخدمه المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، والتي تم وضعها استناداً إلى بيانات السوق التي تم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة المعدة للتقرير.

(ب) تلك التي تعكس الاجتهادات الخاصة بالمنشأة بشأن الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، والتي تم وضعها استناداً إلى أفضل البيانات المتاحة في ظل الظروف القائمة.

لكن في الواقع العملي، قد لا يكون التفريق بين تقديرات البند (أ) وتقديرات البند (ب) واضحاً دائماً ويعتمد التمييز فيما بينها على فهم مصادر البيانات وأساس الاجتهادات الداعمة للافتراض. وعلاوة على ذلك، قد يكون من الضروري للإدارة أن تختار من بين عدد من الافتراضات المختلفة المستخدمة من قبل مختلف المشاركين في السوق.

أ٤٢. يُشار إلى الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي على أنها افتراضات مهمة إذا كان وجود تباين معقول في الافتراض من شأنه أن يؤثر بشكل جوهري على قياس التقدير المحاسبي. ويمكن أن يكون إجراء تحليل الحساسية مفيداً في توضيح درجة تباين القياس بناءً على افتراض واحد أو أكثر من الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي.

الأسواق غير النشطة أو غير السائلة

أ٤٣. عندما تكون الأسواق غير نشطة أو غير سائلة، فإن فهم المراجع لكيفية اختيار الإدارة للافتراضات قد يشمل التوصل إلى فهم لما إذا كانت الإدارة لديها:

- سياسات مناسبة مُطبقة لتكييف تطبيق الطريقة في ظل هذه الظروف. وقد يشتمل هذا التكييف على إجراء تعديلات في النماذج أو وضع نماذج جديدة تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة؛
- المهارات أو المعرفة اللازمة لتكييف أو تطوير نموذج ما، إذا كان ضرورياً بشكل عاجل، بما في ذلك اختيار أسلوب التقويم المناسب في مثل هذه الظروف؛

- الموارد اللازمة لتحديد مدى النواتج، في ضوء حالات عدم التأكد القائمة، على سبيل المثال عن طريق إجراء تحليل للحساسية؛
- وسائل تقييم الكيفية التي أثر بها التدهور في أحوال السوق، إن حدث، على عمليات المنشأة وبيئتها ومخاطر الأعمال ذات الصلة وما ترتب على ذلك من آثار على التقديرات المحاسبية للمنشأة، في مثل هذه الظروف؛
- فهم مناسب للكيفية التي يمكن أن تتباين بها بيانات الأسعار التي تم الحصول عليها من مصادر معلومات خارجية معينة، ومدى ملاءمة هذه البيانات، في مثل هذه الظروف.

البيانات (راجع: الفقرة ١٣ (ح) (٢) (أ) (٣))

أ٤٤. تشمل الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية اختيار الإدارة للبيانات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية، ما يلي:

- طبيعة ومصدر البيانات، بما في ذلك المعلومات المتحصل عليها من مصدر معلومات خارجي.
- كيفية تقويم الإدارة لما إذا كانت البيانات مناسبة.
- دقة البيانات واكتمالها.
- اتساق البيانات المستخدمة مع البيانات المستخدمة في الفترات السابقة.
- مدى تعقد نظم تقنية المعلومات المستخدمة للحصول على البيانات ومعالجتها، بما في ذلك عندما ينطوي ذلك على التعامل مع قدر كبير من البيانات.
- كيفية الحصول على البيانات وإرسالها ومعالجتها وكيفية الحفاظ على سلامتها.

كيفية فهم الإدارة لحالة عدم تأكد التقدير وكيفية معالجتها لها (راجع: الفقرتين ١٣ (ح) (٢) (ب)–١٣ (ح) (٢) (ج))

أ٤٥. تشمل الأمور التي قد يكون من المناسب للمراجع أخذها في الحسبان فيما يتعلق بما إذا كانت الإدارة تفهم درجة عدم تأكد التقدير، وكيفية فهمها لها، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد حددت طرقاً أو افتراضات مهمة أو مصادر بيانات بديلة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف قامت الإدارة بهذا التحديد.
- ما إذا كانت الإدارة قد أخذت في الحسبان النواتج البديلة عن طريق القيام، على سبيل المثال، بإجراء تحليل حساسية لتحديد تأثير التغييرات في الافتراضات المهمة أو البيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف أخذت الإدارة في الحسبان هذه النواتج البديلة.

أ٤٦. قد تحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المنهج الخاص باختيار الإدارة للمبلغ المقدر من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة. وقد تنص أُطُر التقرير المالي على أن المبلغ المناسب هو مبلغ يتم اختياره بشكل مناسب من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، وفي بعض الحالات، قد تشير إلى أن المبلغ الأكثر ملاءمة ربما يكون هو المبلغ الواقع في وسط ذلك النطاق.

أ٤٧. على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة، يشير المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣)[٢٥] إلى أنه في حالة استخدام أساليب تقويم متعددة لقياس القيمة العادلة، فإن النتائج (بعبارة أخرى، المؤشرات على القيمة العادلة) يجب تقويمها مع الأخذ في الحسبان معقولية مدى القيم التي تشير إليها تلك النتائج. ويُعد قياس القيمة العادلة هو قياس أفضل نقطة ضمن ذلك المدى تمثل القيمة العادلة في ظل الظروف القائمة. وفي حالات أخرى، قد يحدد إطار التقرير المالي المنطبق استخدام المتوسط الذي ترجحه الاحتمالات لنواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، أو مبلغ القياس الأرجح أو الأكثر ترجيحاً على الإطلاق.

[٢٥] المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣) "قياس القيمة العادلة، الفقرة ٦٣

أ٤٨ . قد يفرض إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات أو أهدافاً للإفصاحات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، وقد تختار بعض المنشآت الإفصاح عن معلومات إضافية. وقد تتناول هذه الإفصاحات أو أهداف الإفصاحات، على سبيل المثال، ما يلي:

- طريقة التقدير المستخدمة، بما في ذلك أي نموذج منطبق وأساس اختياره.
- المعلومات التي تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لتحديد التقديرات المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:
  - o الافتراضات المعدة داخلياً؛ أو
  - o البيانات، مثل معدلات الفائدة، التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة.
- تأثير أي تغييرات على طريقة التقدير عن الفترة السابقة.
- مصادر عدم تأكد التقدير.
- معلومات القيمة العادلة.
- معلومات عن تحليلات الحساسية، مستنبطة من النماذج المالية، وتدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.

أ٤٩ . في بعض الحالات، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات محددة بشأن عدم تأكد التقدير، على سبيل المثال:

- الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالافتراضات الموضوعة بشأن المستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى لعدم تأكد التقدير التي ينشأ عنها ارتفاع في احتمالية أو حجم التعديلات الجوهرية على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات بعد نهاية الفترة. وقد يتم وصف تلك المتطلبات باستخدام مصطلحات مثل "المصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير" أو "التقديرات المحاسبية المهمة". وقد تتعلق تلك الإفصاحات بالتقديرات المحاسبية التي تتطلب الاجتهادات الأكثر صعوبة أو عدم موضوعية أو الأكثر تعقيداً من جانب الإدارة. وقد يزيد خضوع هذه الاجتهادات لحالة عدم الموضوعية أو قد تكون أكثر تعقيداً، مما يترتب عليه زيادة احتمالية إدخال تعديل جوهري على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات، تبعاً لعدد بنود البيانات والافتراضات المؤثرة على الحل المستقبلي المحتمل لحالة عدم تأكد التقدير. ومن بين المعلومات التي قد يتم الإفصاح عنها:
  - o طبيعة الافتراض أو المصادر الأخرى لحالة عدم تأكد التقدير؛
  - o حساسية المبالغ الدفترية للطرق والافتراضات المستخدمة، بما في ذلك أسباب الحساسية؛
  - o الحل المتوقع لحالة عدم التأكد ومدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة فيما يتعلق بالمبالغ الدفترية للأصول والالتزامات المتأثرة؛
  - o تفسير للتغييرات التي تم إجراؤها على الافتراضات السابقة المتعلقة بتلك الأصول والالتزامات، إذا ظلت حالة عدم التأكد دون حل.
- الإفصاح عن مدى النواتج المحتملة والافتراضات المستخدمة في تحديد المدى.
- الإفصاح عن معلومات محددة، مثل:
  - o المعلومات التي تتعلق بما تمثله التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة من أهمية للمركز المالي للمنشأة وأدائها؛
  - o الإفصاحات التي تتعلق بعدم نشاط السوق أو عدم سيولته.

- إفصاحات نوعية مثل التعرض للخطر وكيفية نشأته، وأهداف المنشأة، وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر، والطرق المستخدمة لقياس الخطر، وأي تغييرات عن الفترة السابقة في هذه المفاهيم النوعية.

- إفصاحات كمّية مثل مدى تعرض المنشأة للخطر، استناداً إلى المعلومات المقدمة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة، بما في ذلك خطر الائتمان وخطر السيولة وخطر السوق.

أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة والمطبقة على آلية المنشأة لإجراء التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ١٣(١))

أ٥٠. إن حكم المراجع عند تحديد أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، وبالتالي الحاجة إلى تقويم تصميم تلك الأدوات وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها، يتعلق بآلية الإدارة الموضحة في الفقرة ١٣ (ح) (٢). وقد لا يحدد المراجع أنشطة رقابة ذات صلة فيما يتعلق بجميع العناصر الواردة في الفقرة ١٣ (ح) (٢)، وذلك بناءً على مدى التعقيد المرتبط بالتقدير المحاسبي.

أ٥١. في إطار التوصل إلى فهم لأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، قد يأخذ المراجع في الحسبان:

- كيفية تحديد الإدارة لمناسبة البيانات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية، بما في ذلك عندما تستخدم الإدارة مصدر معلومات خارجي أو بيانات من خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد.
- استعراض التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الافتراضات أو البيانات المستخدمة في وضعها، واعتمادها من المستويات الإدارية المناسبة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.
- الفصل في الواجبات بين المسؤولين عن إجراء التقديرات المحاسبية ومن يُلزِمون المنشأة بالمعاملات المتعلقة بها، بما في ذلك ما إذا كان تحديد المسؤوليات يأخذ في الحسبان بشكل مناسب طبيعة المنشأة وما تقدمه من منتجات أو خدمات. فعلى سبيل المثال، في حالة المؤسسات المالية الكبرى، قد يتألف الفصل الملائم في الواجبات من إنشاء قسم مستقل مسؤول عن تقدير أسعار القيم العادلة والتحقق من صحتها للمنتجات المالية الخاصة بالمنشأة وتزويد هذا القسم بأفراد لا تكون أجورهم مرتبطة بمثل هذه المنتجات.
- فاعلية تصميم أنشطة الرقابة. بصفة عامة، قد تواجه الإدارة صعوبة في تصميم أدوات الرقابة التي تعالج حالة عدم الموضوعية أو عدم تأكد التقدير بطريقة تمنع، أو تكتشف وتصحح، على نحو فعال، التحريفات الجوهرية أكبر مما تواجهه في تصميم أدوات الرقابة التي تعالج التعقيد. وقد يلزم أن تحتوي أدوات الرقابة التي تعالج عدم الموضوعية أو عدم تأكد التقدير على المزيد من العناصر اليدوية، التي قد تكون أقل في إمكانية الاعتماد عليها من أدوات الرقابة الآلية لأنه يمكن تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها بشكل أكثر سهولة من جانب الإدارة. وقد تتباين درجة فاعلية تصميم أدوات الرقابة التي تعالج حالة التعقيد بناءً على سبب التعقيد وطبيعته. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الأيسر تصميم أدوات رقابة أكثر فاعلية فيما يتعلق بإحدى الطرق المستخدمة بشكل روتيني أو المطبقة على سلامة البيانات.

أ٥٢. عندما تستخدم الإدارة تقنية المعلومات بشكل مكثّف في إجراء تقدير محاسبي، فمن المرجح أن تشتمل أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات وأدوات الرقابة على التطبيقات. وقد تعالج مثل هذه الأدوات مخاطر تتعلق بما يلي:

- ما إذا كانت نظم تقنية المعلومات لديها القدرة على معالجة قدر كبير من البيانات ومُهيّأة على نحوٍ مناسب للقيام بذلك؛

- العمليات الحسابية المعقدة في تطبيق طريقة التقدير. وعندما يتطلب الأمر استخدام نُظُم متنوعة لمعالجة المعاملات المعقدة، تتم عندئذ عمليات مطابقة منتظمة بين النظم، ولاسيّما عندما لا يكون هناك تواصل آلي بين هذه النظم أو عندما يكون من المحتمل أن تخضع لتدخل يدوي؛

- ما إذا كان تصميم النماذج ومعايرتها يتم تقويمه بشكل دوري؛

- اكتمال البيانات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ودقة استخراجها من سجلات المنشأة أو من مصادر المعلومات الخارجية؛
- البيانات، بما في ذلك اكتمال البيانات ودقة تدفقها خلال نظم المعلومات في المنشأة، ومناسبة أي تعديل على البيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية، والحفاظ على سلامة البيانات وأمنها.
- المخاطر المرتبطة بمعالجة البيانات أو تسجيلها، عند استخدام مصادر معلومات خارجية؛
- ما إذا كانت الإدارة لديها أدوات رقابة على الوصول إلى كل نموذج وتغييره وصونه، من أجل الحفاظ على مسار تتبعي قوي للإصدارات المعتمدة من النماذج ومنع الوصول إلى تلك النماذج أو تعديلها دون تصريح بذلك؛
- ما إذا كانت هناك أدوات رقابة مناسبة مطبقة على نقل المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية إلى دفتر الاستاذ العام، بما في ذلك أدوات رقابة مناسبة على قيود اليومية.

أ٥٣. في بعض القطاعات، مثل البنوك أو التأمين، قد يُستخدم لفظ الحوكمة لوصف الأنشطة المطبقة في بيئة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة والمكونات الأخرى في الرقابة الداخلية، كما هو موضح في معيار المراجعة (٣١٥).[٣٦]

أ٥٤. بالنسبة للمنشآت التي تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن عمل هذه الوظيفة قد يكون مفيداً جداً للمراجع في التوصل إلى فهم لما يلي:

- طبيعة ومدى استخدام الإدارة للتقديرات المحاسبية؛
- تصميم وتطبيق أنشطة الرقابة التي تواجه المخاطر المرتبطة بالبيانات والافتراضات والنماذج المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية؛
- الجوانب الخاصة بنظم المعلومات في المنشأة التي تولد البيانات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية؛
- كيفية تحديد المخاطر الجديدة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وتقييمها وإدارتها.

استعراض ناتج التقديرات المحاسبية السابقة أو استعراض إعادة تقديرها (راجع: الفقرة ١٤)

أ٥٥. يساعد إجراء استعراض لناتج التقديرات المحاسبية السابقة أو استعراض لإعادة تقديرها (الاستعراض بأثر رجعي) في تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها عندما يكون للتقديرات المحاسبية السابقة ناتجٌ من خلال نقل أو تحقق أصل أو التزام في الفترة الحالية، أو عندما يُعاد تقديرها لغرض الفترة الحالية. ومن خلال إجراء استعراض بأثر رجعي، يمكن أن يحصل المراجع على ما يلي:

- معلومات عن مدى فاعلية آلية التقدير السابقة الخاصة بالإدارة، ويمكن أن يحصل المراجع من هذه المعلومات على أدلة مراجعة عن الفاعلية المحتملة لآلية الإدارة في الفترة الحالية.
- أدلة مراجعة عن أمور، مثل أسباب التغييرات التي قد يتطلب الأمر الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- معلومات عن حالة التعقيد أو عدم تأكد التقدير المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.
- معلومات عن قابلية تعرض التقديرات المحاسبية لتحيز محتمل من جانب الإدارة، أو معلومات يمكن أن تكون مؤشراً على وجود هذا التحيز. وتساعد نزعة الشك المهني للمراجع في التعرف على مثل هذه الظروف أو الحالات وفي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

[٣٦] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة أ٧٧

أ٥٦. قد يوفر الاستعراض بأثر رجعي أدلة مراجعة تدعم تحديد مخاطر التحريف الجوهري في الفترة الحالية، وتقييمها. ويمكن تطبيق مثل هذا الاستعراض الذي يتم بأثر رجعي على التقديرات المحاسبية التي أُجريت للقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة، أو يمكن تطبيقه على فترات عديدة أو على فترة أقصر (مثل نصف سنة أو ربع سنة). وفي بعض الحالات، قد يكون من المناسب إجراء استعراض بأثر رجعي لفترات عديدة وذلك عندما يتم التوصل إلى ناتج أحد التقديرات المحاسبية على مدار فترة أطول.

أ٥٧. يتطلب معيار المراجعة (٢٤٠) إجراء استعراض بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية المهمة.[٣٧] ومن الناحية العملية، فقد يتم استعراض التقديرات المحاسبية السابقة كإجراء لتقييم المخاطر وفقاً لهذا المعيار بالتزامن مع الاستعراض الذي يتطلبه معيار المراجعة (٢٤٠).

أ٥٨. بناءً على التقييم السابق الذي أجراه المراجع لمخاطر التحريف الجوهري، فقد يرى المراجع أنه من الضروري إجراء استعراض أكثر تفصيلاً بأثر رجعي، على سبيل المثال، إذا تم تقييم خطر ملازم على أنه خطر مرتفع لواحد أو أكثر من مخاطر التحريف الجوهري. وفي إطار الاستعراض التفصيلي الذي يتم بأثر رجعي، قد يولي المراجع اهتماماً خاصاً، إن أمكن من الناحية العملية، لتأثير البيانات والافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية السابقة. ومن ناحية أخرى، وعلى سبيل المثال فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الناشئة عن تسجيل معاملات روتينية ومتكررة، قد يرى المراجع أن تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر هو أمر كافٍ لأغراض الاستعراض.

أ٥٩. تبعاً للظروف القائمة في تاريخ القياس، فإن الهدف من قياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والتقديرات المحاسبية الأخرى يتناول تصورات حول القيمة في لحظة زمنية معينة، والتي قد تتغير بشكل كبير وسريع، تبعاً لتغير البيئة التي تعمل فيها المنشأة. ولذلك، قد يركز المراجع في عملية الاستعراض على الحصول على المعلومات التي قد تكون ذات صلة بتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. فعلى سبيل المثال، وفي بعض الحالات، قد لا يكون من المرجح أن يؤدي التوصل إلى فهم للتغييرات في افتراضات المشاركين في السوق التي أثرت على ناتج التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في فترة سابقة، إلى توفير أدلة مراجعة ملائمة. وفي هذه الحالة، يمكن الحصول على أدلة المراجعة عن طريق فهم نواتج الافتراضات (مثل توقعات التدفقات النقدية) وفهم مدى فاعلية آلية التقدير السابقة الخاصة بالإدارة التي تدعم تحديد مخاطر التحريف الجوهري في الفترة السابقة وتقييمها.

أ٦٠. إن وجود اختلاف بين ناتج التقدير المحاسبي والمبلغ المثبت في القوائم المالية للفترة السابقة لا يمثل بالضرورة تحريفاً في القوائم المالية للفترة السابقة. إلا أن مثل هذا الاختلاف قد يمثل تحريفاً، على سبيل المثال، إذا كان الاختلاف ناشئاً عن معلومات كانت متاحة للإدارة عندما تم الانتهاء من إعداد القوائم المالية للفترة السابقة، أو معلومات يمكن بشكل معقول توقع أنها قد تم الحصول عليها وأخذها في الحسبان في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.[٣٨] وقد يدعو مثل هذا الاختلاف إلى إثارة الشكوك حول آلية الإدارة لأخذ المعلومات في الحسبان عند إجراء التقدير المحاسبي. ونتيجة لذلك، قد يقوم المراجع بإعادة تقييم خطر الرقابة وقد يقرر أنه من الضروري الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً حول الأمر. وتحتوي العديد من أطر التقرير المالي على إرشادات بشأن التمييز بين التغييرات التي حدثت في التقديرات المحاسبية والتي تشكل تحريفات والتغييرات التي لا تُعد كذلك، والمعالجة المحاسبية المطلوب اتباعها في كل حالة.

المهارات أو المعرفة المتخصصة (راجع: الفقرة ١٥)

أ٦١. من بين الأمور التي قد تؤثر على تحديد المراجع لما إذا كان فريق الارتباط بحاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة، على سبيل المثال، ما يلي:[٣٩]

---

٣٧ معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣٢ (ب) (٢)

٣٨ معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ١٤

٣٩ معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٤، ومعيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٨(هـ)

- طبيعة التقديرات المحاسبية لعمل أو صناعة معينة (على سبيل المثال، الرواسب المعدنية، الأصول الزراعية، الأدوات المالية المعقدة، التزامات عقود التأمين).
- درجة عدم تأكد التقدير.
- مدى تعقيد الطريقة أو النموذج المستخدم.
- مدى تعقيد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما إذا كانت هناك مجالات من المعروف أنها تخضع لتفسيرات أو ممارسات مختلفة أو مجالات يوجد فيها أوجه عدم اتساق في كيفية إجراء التقديرات المحاسبية.
- الإجراءات التي ينوي المراجع القيام بها استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة.
- الحاجة إلى ممارسة الاجتهاد بشأن أمور غير محددة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
- درجة الاجتهاد المطلوبة لاختيار البيانات والافتراضات.
- تعقيد تقنية المعلومات ومدى استخدام المنشأة لها في إجراء التقديرات المحاسبية.

ويمكن أن تتباين طبيعة إشراك الأفراد الذين يتمتعون بمهارات ومعرفة متخصصة، وكذلك توقيت هذا الإشراك ومداه، على مدار عملية المراجعة.

أ٦٢. قد لا يملك المراجع المهارات أو المعرفة المتخصصة اللازمة عندما يكون الأمر المعني في مجال آخر بخلاف المحاسبة أو المراجعة (على سبيل المثال، مهارات التقويم) وربما يحتاج إلى الاستعانة بأحد الخبراء.[٤٠]

أ٦٣. لا يتطلب العديد من التقديرات المحاسبية استخدام مهارات أو معرفة متخصصة. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة لإجراء احتساب بسيط لتقادم المخزون. ولكن من المرجح أن يخلص المراجع إلى ضرورة استخدام مهارات أو معرفة متخصصة، على سبيل المثال، لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة لمؤسسة مصرفية أو التزامات عقود التأمين لمنشأة تأمينية.

تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرتين ٤، ١٦)

أ٦٤. يُعد تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية أمراً مهماً لجميع التقديرات المحاسبية، ولا يقتصر ذلك على التقديرات المثبتة في القوائم المالية، وإنما يمتد أيضاً إلى التقديرات المدرجة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

أ٦٥. تنص الفقرة أ٤٢ من معيار المراجعة (٢٠٠) على أن المعايير الدولية للمراجعة لا تشير عادةً إلى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل. لكن هذا المعيار يتطلب إجراء تقييم منفصل للخطر الملازم وخطر الرقابة من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري، بما في ذلك المخاطر المهمة، على مستوى الإقرارات للتقديرات المحاسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).[٤١]

أ٦٦. عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييم الخطر الملازم، فإن المراجع مطالبٌ بأن يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى، أو درجة تأثره بهذه الأمور. ويمكن أيضاً للمراجع من خلال نظره في عوامل الخطر الملازم أن يحصل على معلومات ليتم استخدامها في تحديد:

- الدرجة التي تم تقييم الخطر الملازم بها على نطاق الخطر الملازم؛

---

[٤٠] معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير المراجع"

[٤١] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧(ب)

- أسباب التقييم المُعطى لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وإجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع وفقاً للفقرة ١٨ استجابةً لتلك الأسباب.

ويحتوي الملحق الأول على شرح أكثر تفصيلاً للعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم.

أ٦٧. قد تكون أسباب تقييم المراجع للخطر الملازم على مستوى الإقرارات ناتجة عن واحد أو أكثر من عوامل الخطر الملازم المتمثلة في عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى. فعلى سبيل المثال:

(أ) من المرجح أن تكون التقديرات المحاسبية للخسائر الائتمانية المتوقعة معقدة لأنه لا يمكن رصد هذه الخسائر بشكل مباشر وقد تتطلب استخدام نموذج معقد. وقد يستخدم النموذج مجموعة معقدة من البيانات التاريخية والافتراضات المتعلقة بالتطورات المستقبلية في مجموعة متنوعة من السيناريوهات الخاصة بالمنشأة والتي قد يكون من الصعب التنبؤ بها. ومن المرجح أن تكون التقديرات المحاسبية للخسائر الائتمانية المتوقعة خاضعة أيضاً لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير ومستوى كبير من عدم الموضوعية في إجراء الاجتهادات المتعلقة بالأحداث أو الحالات المستقبلية. وتنطبق اعتبارات مماثلة أيضاً على التزامات عقود التأمين.

(ب) قد يتطلب إجراء تقدير محاسبي لمخصص التقادم في منشأة تمتلك مجموعة كبيرة من مختلف أنواع المخزون نُظُماً وآليات معقدة، لكنه قد ينطوي على قدر منخفض من عدم الموضوعية وقد تكون درجة عدم تأكد التقدير منخفضة، وذلك بناءً على طبيعة المخزون.

(ج) قد توجد تقديرات محاسبية أخرى غير معقدة في إجرائها لكنها قد تنطوي على درجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير وقد تتطلب أحكاماً واجتهادات مهمة، ومثال ذلك، إجراء تقدير محاسبي يتطلب اجتهاداً واحداً بالغ الأهمية بشأن التزام يتوقف مبلغه على نتيجة دعوى قضائية.

أ٦٨. قد تتباين مدى صلة وأهمية عوامل الخطر الملازم من تقدير لآخر. وبالتالي، قد تؤثر عوامل الخطر الملازم، سواءً منفردة أو مجتمعة، على التقديرات المحاسبية البسيطة بدرجة أقل وقد يحدد المراجع مخاطر أقل أو قد يقيِّم الخطر الملازم عند الحد الأدنى لنطاق الخطر الملازم.

أ٦٩. وعلى النقيض، قد تؤثر عوامل الخطر الملازم، سواءً منفردة أو مجتمعة، على التقديرات المحاسبية المعقدة بدرجة أكبر، وقد تقود المراجع إلى تقييم الخطر الملازم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم. وبالنسبة لهذه التقديرات المحاسبية، يكون من المرجح أن تؤثر طريقة نظر المراجع لتأثيرات عوامل الخطر الملازم تأثيراً مباشراً على عدد وطبيعة مخاطر التحريف الجوهري المحددة وتقييم هذه المخاطر، وفي نهاية المطاف، على درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة استجابةً للمخاطر المقيَّمة. وقد يكون تطبيق المراجع لنزعة الشك المهني مهماً أيضاً بصفة خاصة فيما يتعلق بهذه التقديرات المحاسبية.

أ٧٠. قد توفر الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية معلومات إضافية ذات صلة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. فعلى سبيل المثال، قد يصبح ناتج أحد التقديرات المحاسبية معروفاً أثناء المراجعة. وفي مثل هذه الحالات، قد يقوم المراجع بتقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، أو إعادة النظر في تقييمها،[٤٢] بغض النظر عن درجة خضوع التقدير المحاسبي لحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى، أو درجة تأثره بهذه الأمور. وقد تؤثر الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية أيضاً على اختيار المراجع لمنهج اختبار التقدير المحاسبي وفقاً للفقرة ١٨. فعلى سبيل المثال، بالنسبة لاستحقاق علاوات بسيطة اعتماداً على نسبة مئوية واضحة من الأجور لموظفين محددين، قد يخلص المراجع إلى وجود درجة منخفضة نسبياً من التعقيد أو عدم الموضوعية في إجراء التقدير المحاسبي، وبالتالي قد يقيِّم الخطر الملازم على مستوى الإقرارات عند الحد الأدنى لنطاق الخطر الملازم. وقد يوفر دفع العلاوات بعد نهاية الفترة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة على مستوى الإقرارات.

[٤٢] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٣١

أ٧١. يمكن أن يتم تقييم المراجع لخطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المفضلة. ويمكن التعبير عن تقييم خطر الرقابة باستخدام فئات نوعية (على سبيل المثال، تقييم خطر الرقابة بأنه مرتفع، متوسط، منخفض) أو من حيث توقع المراجع لمدى فاعلية أدوات الرقابة في مواجهة الخطر المحدد، وبعبارة أخرى، الاعتماد المقرر على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال، في حالة تقييم خطر الرقابة بأنه مرتفع، يتوقع المراجع عدم الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وفي حالة تقييم خطر الرقابة بأقل من مرتفع، يتوقع المراجع أن يعتمد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة ١٦ (أ))

أ٧٢. مع الأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، يمكن أن ينظر المراجع فيما يلي:

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يتطلب:
  - استخدام طريقة ما لإجراء التقدير المحاسبي الذي ينطوي بطبيعته على مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار التقرير المالي استخدام مدخلات غير قابلة للرصد.
  - استخدام افتراضات تنطوي بطبيعتها على مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير، مثل الافتراضات التي لها أمد تنبؤ طويل، أو الافتراضات التي تستند إلى بيانات غير قابلة للرصد وبالتالي يصعب على الإدارة إعدادها، أو استخدام افتراضات متنوعة غير مرتبطة ببعضها.
  - إفصاحات عن عدم تأكد التقدير.
- بيئة العمل. فقد تكون المنشأة تعمل في سوق يشهد تقلباً أو اضطراباً محتملاً (على سبيل المثال، بسبب الحركات الكبيرة في سعر العملة أو بسبب الأسواق غير النشطة) وقد يعتمد التقدير المحاسبي بسبب ذلك على بيانات غير قابلة للرصد بسهولة.
- ما إذا كان من المحتمل (أو من الممكن عملياً، طالما كان ذلك مسموحاً به بموجب إطار التقرير المالي المنطبق) للإدارة:
  - أن تصل إلى توقع دقيق ويمكن الاعتماد عليه بشأن التحقق المستقبلي لمعاملة تمت في الماضي (على سبيل المثال، المبلغ الذي سيتم دفعه بموجب حكم تعاقدي مشروط)، أو بشأن حدوث أو أثر أحداث أو حالات مستقبلية (على سبيل المثال، مبلغ خسارة ائتمانية مستقبلية أو المبلغ الذي سيتم تسوية مطالبة تأمينية به في وقت التسوية)؛ أو
  - أن تحصل على معلومات دقيقة ومكتملة عن حالة راهنة (على سبيل المثال، معلومات عن خصائص التقويم التي يمكن أن تعكس وجهة نظر المشاركين في السوق في تاريخ القوائم المالية، لوضع تقدير للقيمة العادلة).

أ٧٣. لا يُعد حجم المبلغ المثبت أو المفصح عنه في القوائم المالية لتقدير محاسبي، في حد ذاته، مؤشراً على قابلية تعرضه للتحريف لأن التقدير المحاسبي قد يكون، على سبيل المثال، قد جرى تهوينه.

أ٧٤. في بعض الظروف، قد يكون عدم تأكد التقدير مرتفعاً جداً بحيث لا يمكن إجراء تقدير محاسبي معقول. وقد يمنع إطار التقرير المالي المنطبق إثبات البند في القوائم المالية، أو قياسه بالقيمة العادلة. وفي مثل هذه الحالات، قد تكون هناك مخاطر تحريف جوهري لا ترتبط فقط بما إذا كان ينبغي إثبات التقدير المحاسبي، أو ما إذا كان ينبغي قياسه بالقيمة العادلة، وإنما أيضاً بمدى معقولية الإفصاح. وفيما يتعلق بتلك التقديرات المحاسبية، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق الإفصاح عن التقديرات المحاسبية وعدم تأكد التقدير المصاحب لها (انظر الفقرات أ١١٢–أ١١٣، أ١٤٣–أ١٤٤).

أ٧٥. في بعض الحالات، قد يثير عدم تأكد التقدير المتعلق بتقدير محاسبي شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويحدد معيار المراجعة (٥٧٠)[٤٣] متطلبات ويقدم إرشادات في مثل هذه الظروف.

التعقيد أو عدم الموضوعية (راجع: الفقرة ١٦(ب))

درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة وتطبيقها

أ٧٦. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- حاجة الإدارة إلى المهارات أو المعرفة المتخصصة مما قد يشير إلى أن الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي معقدةٌ بطبيعتها ومن ثمّ قد يكون التقدير المحاسبي معرضاً بدرجة أكبر للتحريف الجوهري. وقد ترتفع قابلية التعرض للتحريف الجوهري عندما تكون الإدارة قد قامت بوضع النموذج داخلياً مع تمتعها بخبرة قليلة نسبياً في القيام بذلك، أو عندما تستخدم نموذجاً يطبق طريقة غير مستقرة أو غير شائعة الاستخدام في صناعة أو بيئة معينة.

- طبيعة أساس القياس المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، التي قد تؤدي إلى ضرورة استخدام نموذج معقد يتطلب الاستعانة بمصادر متعددة للحصول على البيانات أو الافتراضات التاريخية أو المستشرفة للمستقبل، مع تعدد العلاقات المتبادلة فيما بينها. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب تقدير مخصص خسارة ائتمانية متوقعة اجتهادات بشأن المبالغ الائتمانية المسددة في المستقبل والتدفقات النقدية الأخرى، بناءً على النظر في بيانات التجارب التاريخية وتطبيق الافتراضات المستشرفة للمستقبل. وبالمثل، قد يتطلب تقويم أحد التزامات عقود التأمين اجتهادات بشأن مدفوعات عقود التأمين المستقبلية التي يتم توقعها بناءً على التجارب السابقة والاتجاهات الحالية والمستقبلية المفترضة.

درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة وتطبيقها

أ٧٧. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير التعقيد على اختيار البيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- تعقيد الآلية المستخدمة لاستنباط البيانات، مع الأخذ في الحسبان مدى ملاءمة مصدر البيانات وإمكانية الاعتماد عليه. وقد تكون البيانات المتحصل عليها من مصادر معينة أفضل في إمكانية الاعتماد عليها من بيانات أخرى. وأيضاً لأسباب السرية أو حقوق الملكية، لن تفصح بعض مصادر المعلومات الخارجية (أو لن تفصح بشكل كامل) عن المعلومات التي قد تكون ذات صلة بالنظر في إمكانية الاعتماد على البيانات التي تقدمها، مثل مصادر البيانات الأساسية التي استخدمتها أو كيفية جمعها ومعالجتها.

- التعقيد الملازم للحفاظ على سلامة البيانات. فعندما يوجد هناك قدر كبير من البيانات ومصادر بيانات متعددة، فقد يوجد تعقيد ملازم للحفاظ على سلامة البيانات المستخدمة لإجراء تقدير محاسبي.

- الحاجة إلى تفسير الشروط التعاقدية المعقدة. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد تحديد التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة الناتجة عن حسومات تجارية لموردين أو عملاء على شروط تعاقدية معقدة للغاية تتطلب خبرة أو كفاءة خاصة لفهمها أو تفسيرها.

---

[٤٣] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

درجة تأثير عدم الموضوعية على اختيار الطريقة أو الافتراضات أو البيانات وتطبيقها

أ٧٨. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير عدم الموضوعية على اختيار الطريقة أو الافتراضات أو البيانات وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- درجة عدم تحديد إطار التقرير المالي المنطبق لمناهج التقويم ومفاهيمه وأساليبه وعوامله التي سيتم استخدامها في طريقة التقدير.
- عدم التأكد بشأن المبلغ أو التوقيت، بما في ذلك طول فترة التنبؤ. يُعد المبلغ والتوقيت مصدراً لعدم التأكد الملازم للتقدير، وتنشأ عنهما الحاجة إلى اجتهاد الإدارة في اختيار المبلغ المقدر، مما يخلق بدوره فرصة لتحيز الإدارة. فعلى سبيل المثال، قد ينطوي التقدير المحاسبي الذي يحتوي على افتراضات مستشرفة للمستقبل على درجة مرتفعة من عدم الموضوعية التي قد تكون عرضة لتحيز الإدارة.

عوامل الخطر الملازم الأخرى (راجع: الفقرة ١٦(ب))

أ٧٩. تؤثر درجة عدم الموضوعية المرتبطة بالتقدير المحاسبي على قابلية تعرض التقدير المحاسبي للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة. فعلى سبيل المثال، عندما يكون التقدير المحاسبي خاضعاً لدرجة مرتفعة من عدم الموضوعية، يُرجح عندئذ أن تزيد قابلية تعرض التقدير المحاسبي للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة وقد يؤدي ذلك إلى مجموعة واسعة من نواتج القياس المحتملة. وقد تختار الإدارة من بين ذلك المدى مبلغاً غير مناسب في ظل الظروف القائمة، أو متأثراً على نحو غير مناسب بتحيز غير متعمد أو متعمد من جانب الإدارة، وبالتالي يُعد مبلغاً محرّفاً. وفيما يتعلق بعمليات المراجعة المستمرة، فإن المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، المتعرف عليها خلال المراجعة في الفترات السابقة، قد تؤثر على التخطيط وعلى إجراءات تقييم المخاطر في الفترة الحالية.

المخاطر المهمة (راجع: الفقرة ١٧)

أ٨٠. إن تقييم المراجع للخطر الملازم، الذي يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى أو درجة تأثره بهذه الأمور، يساعده في تحديد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهري المحددة والمقيَّمة يُعد خطراً مهماً.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة

إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع (راجع: الفقرة ١٨)

أ٨١. عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، قد يستخدم المراجع أياً من مناهج الاختبار الثلاثة (منفردة أو مجتمعة) المذكورة في الفقرة ١٨. فعلى سبيل المثال، عند استخدام افتراضات عديدة لإجراء تقدير محاسبي، قد يقرر المراجع استخدام منهج اختبار مختلف لكل افتراض يتم اختباره.

الحصول على أدلة مراجعة ملائمة سواءً كانت مؤيِّدة أو مناقضة

أ٨٢. تشمل أدلة المراجعة المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأي معلومات تتناقض مع هذه الإقرارات.[٤٤] وقد يستلزم الحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة الحصول على الأدلة من مصادر متعددة من داخل المنشأة وخارجها. غير أن المراجع لا يُعد مطالباً بتنفيذ بحث شامل لتحديد جميع مصادر أدلة المراجعة الممكنة.

---

[٤٤] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ١

أ٨٣. يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر.[٤٥] ولذلك، قد يكون النظر في طبيعة أدلة المراجعة أو حجمها أكثر أهمية عندما تكون المخاطر الملازمة فيما يتعلق بتقدير محاسبي مُقيَّم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم.

التدرج

أ٨٤. تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية وتوقيتها ومداها بأمور منها على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، التي تؤثر في درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة وفي المنهج الذي يختاره المراجع لمراجعة التقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، قد تكون مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة فيما يتعلق بإقرارات الوجود أو التقويم أقل لاستحقاق واضح من العلاوات التي تُدفع للموظفين بعد نهاية الفترة بفترة وجيزة. وفي هذا الوضع، قد يكون من العملي بدرجة أكبر للمراجع أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تقويم الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع، وليس من خلال مناهج الاختبار الأخرى.
- أسباب مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة.

عندما ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٨٥. قد يكون اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة مناسباً عندما يتم تقييم الخطر الملازم على أنه خطر مرتفع في نطاق الخطر الملازم، بما في ذلك التقييم للمخاطر المهمة. وقد يكون هذا هو الحال عندما يكون التقدير المحاسبي خاضعاً لدرجة مرتفعة من التعقيد أو متأثراً بها. وعندما يكون التقدير المحاسبي متأثراً بدرجة مرتفعة من عدم الموضوعية، وبالتالي يتطلب اجتهاداً مهماً من جانب الإدارة، فإن التقييدات الملازمة في فاعلية تصميم أدوات الرقابة قد تجعل المراجع يركز على الإجراءات الأساس أكثر من اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ٨٦. عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد يأخذ المراجع في الحسبان عوامل مثل:

- طبيعة المعاملات ومدى تكرارها وحجمها؛
- فاعلية تصميم أدوات الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب للاستجابة للخطر الملازم المقيَّم، وقوة الحوكمة؛
- الأهمية التي تمثلها أدوات رقابة معينة لأهداف الرقابة العامة والآليات المطبقة في المنشأة، بما في ذلك مدى تطور نظم المعلومات لدعم المعاملات؛
- متابعة أدوات الرقابة وأوجه القصور المحددة في الرقابة الداخلية؛
- طبيعة المخاطر التي تهدف أدوات الرقابة إلى مواجهتها، ومثال ذلك أدوات الرقابة المتعلقة بممارسة الاجتهاد مقارنة بأدوات الرقابة على البيانات الداعمة؛
- كفاءة المشاركين في أنشطة الرقابة؛
- معدل تنفيذ أنشطة الرقابة؛

[٤٥] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٧(ب) وأ١٩

- الأدلة على تنفيذ أنشطة الرقابة.

الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

أ٨٧. في بعض القطاعات، مثل قطاع الخدمات المالية، تستخدم الإدارة بكثافة تقنية المعلومات لمزاولة الأعمال. ولذلك، ربما تزيد احتمالية وجود مخاطر تتعلق بتقديرات محاسبية معينة لا تستطيع أن توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

أ٨٨. من بين الظروف التي قد توجد فيها مخاطر لا تستطيع أن توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات، ما يلي:

- عندما تكون أدوات الرقابة ضرورية للتخفيف من أثر المخاطر المتعلقة بإنشاء أو تسجيل أو معالجة أو التقرير عن المعلومات المتحصل عليها من خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد.

- عندما تكون المعلومات الداعمة لإقرار واحد أو أكثر قد تم إنشاؤها أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها بشكل إلكتروني. ومن المرجح أن يكون هذا هو الحال عندما يوجد قدر كبير من المعاملات أو البيانات، أو عند استخدام نموذج معقد، مما يتطلب استخدام واسع لتقنية المعلومات لضمان دقة المعلومات واكتمالها. وقد تحتاج مؤسسة مالية أو منشأة مرافق عامة إلى تحديد مخصص معقد لخسارة ائتمانية متوقعة. فعلى سبيل المثال، في حالة منشأة المرافق العامة، قد تتألف البيانات المستخدمة في تحديد مخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة من العديد من الأرصدة الصغيرة الناتجة عن قدر كبير من المعاملات. وفي هذه الظروف، قد يخلص المراجع إلى أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بدون اختبار أدوات الرقابة المتعلقة بالنموذج المستخدم لتحديد مخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة.

وفي مثل هذه الحالات، قد يعتمد مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقة المعلومات واكتمالها.

أ٨٩. في إطار مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة (مثل بنك أو شركة تأمين)، قد يكون المراجع مطالباً أيضاً بموجب الأنظمة أو اللوائح بتنفيذ إجراءات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، أو بتقديم استنتاج يحتوي على تأكيد بشأن الرقابة الداخلية. وفي هذه الظروف وغيرها من الظروف المماثلة، قد يستطيع المراجع استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها عند تنفيذ هذه الإجراءات كأدلة مراجعة، شريطة تحديد ما إذا كانت هناك تغيرات لاحقة قد حدثت يمكن أن تؤثر على ملاءمة هذه المعلومات لعملية المراجعة.

المخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٩٠. عندما تتألف إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع استجابة لخطر مهم من الإجراءات الأساس فقط، فإن معيار المراجعة (٣٣٠)[٤٦] يتطلب أن تشتمل تلك الإجراءات على اختبارات للتفاصيل. ويمكن تصميم هذه الاختبارات وتنفيذها في كل منهج من المناهج الموضحة في الفقرة ١٨ من هذا المعيار بناءً على الحكم المهني للمراجع في ظل الظروف القائمة. ومن أمثلة اختبارات التفاصيل التي يتم إجراؤها للمخاطر المهمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية:

- التحقق، على سبيل المثال، التحقق من العقود لتأييد شروط أو افتراضات.
- إعادة الاحتساب، على سبيل المثال، التحقق من الدقة الرياضية لنموذج.
- توافق الافتراضات المستخدمة مع المستندات المؤيدة، مثل المعلومات المنشورة من طرف ثالث.

---

[٤٦] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢١

الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٢١)

أ٩١. في بعض الظروف، قد يوفر الحصول على أدلة المراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، قد يوفر بيع المخزون الكامل من منتج غير دائم بعد نهاية الفترة بوقت قصير ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بتقدير صافي قيمته القابلة للتحقق في نهاية الفترة. وفي حالات أخرى، قد يكون من الضروري استخدام هذا المنهج من الاختبارات فيما يتصل بمنهج آخر من المناهج الواردة في الفقرة ١٨.

أ٩٢. فيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، من غير المرجح أن توفر الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن التقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، لا تتطور الحالات أو الأحداث المتعلقة ببعض التقديرات المحاسبية إلا على مدار فترة زمنية ممتدة. وبالإضافة إلى ذلك، وبسبب الهدف من قياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها بعد نهاية الفترة قد لا تعكس الأحداث أو الحالات القائمة في تاريخ قائمة المركز المالي، ومن ثمّ فإنها قد لا تكون ملائمة لقياس التقدير المحاسبي للقيمة العادلة.

أ٩٣. حتى وإن قرر المراجع عدم تنفيذ هذا المنهج من الاختبارات فيما يتعلق بتقديرات محاسبية معينة، فإنه يُعد مطالباً بالالتزام بمعيار المراجعة (٥٦٠). ويتطلب معيار المراجعة (٥٦٠) أن يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات مراجعة مصممة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أن جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية قد تم تحديدها[٤٧] وأنها قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب.[٤٨] ولأن قياس العديد من التقديرات المحاسبية، بخلاف التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، يعتمد عادةً على نتيجة حالات أو معاملات أو أحداث مستقبلية، فإن عمل المراجع بموجب معيار المراجعة (٥٦٠) له أهمية خاصة.

اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٩٤. قد يكون اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي منهجاً مناسباً، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

- عندما يوحي استعراض المراجع للتقديرات المحاسبية المماثلة التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة بأن الآلية المتبعة من قبل الإدارة في الفترة الحالية غير مناسبة.
- عندما يكون التقدير المحاسبي مستنداً إلى مجتمع عينة كبير من بنود ذات طبيعة متماثلة، لا توجد أهمية لكل منها على حدة.
- عندما يحدد إطار التقرير المالي المنطبق الكيفية التي يُتوقع أن تنفذ بها الإدارة التقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال لتقدير مخصص خسارة ائتمانية متوقعة.
- عندما يكون التقدير المحاسبي مشتقاً من المعالجة الروتينية للبيانات.

قد يكون اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي منهجاً مناسباً أيضاً عندما لا يكون من العملي تنفيذ أي من مناهج الاختبار الأخرى، أو قد يكون منهجاً مناسباً بالاقتران مع أحد مناهج الاختبار الأخرى.

التغييرات في الطرق والافتراضات المهمة والبيانات عن الفترات السابقة (راجع: الفقرات ٢٣ (أ)، ٢٤ (أ)، ٢٥ (أ))

أ٩٥. عندما يكون تغيير ما عن الفترات السابقة في إحدى الطرق أو الافتراضات المهمة أو في البيانات غير مستند إلى ظروف جديدة أو معلومات جديدة، أو عندما تكون الافتراضات المهمة غير متّسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات ذات الصلة المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، فقد يحتاج المراجع إلى إجراء المزيد من النقاشات مع الإدارة حول الظروف، وعند القيام بذلك، إلى مناقشة الإدارة بجدية حول مناسبة الافتراضات المستخدمة.

---

[٤٧] معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٦

[٤٨] معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٨

المؤشرات على تحيز الإدارة (راجع: الفقرات ٢٣ (ب)، ٢٤ (ب)، ٢٥ (ب))

أ٩٦. عندما يحدد المراجع مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، فإنه قد يحتاج إلى إجراء المزيد من النقاشات مع الإدارة وقد يحتاج إلى إعادة النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أن الطريقة والافتراضات والبيانات المستخدمة كانت مناسبة ومحتملة في ظل الظروف القائمة. ومن أمثلة المؤشرات على تحيز الإدارة في إجراء تقدير محاسبي معين ما يكون عندما تحدد الإدارة مدى مناسباً لافتراضات عديدة مختلفة، وفي كل مرة يكون الافتراض المستخدم من طرف المدى الذي يؤدي إلى ناتج القياس الأفضل تحقيقاً للمصلحة.

الطرق

اختيار الطريقة (راجع: الفقرة ٢٣(أ))

أ٩٧. قد تشتمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة الطريقة المختارة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- ما إذا كان مبرر الإدارة للطريقة المختارة يُعد مناسباً؛
- ما إذا كانت الطريقة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ومفاهيم أو أساليب التقويم الأخرى المتاحة والمتطلبات التنظيمية والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- عندما تحدد الإدارة أن الطرق المختلفة تؤدي إلى مدى من التقديرات المختلفة بشكل كبير، كيفية دراسة الإدارة لأسباب هذه الاختلافات؛
- ما إذا كان التغيير قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فإن التغيير قد لا يكون معقولاً أو متوافقاً مع إطار التقرير المالي المنطبق. وتؤدي التغييرات العشوائية إلى عدم اتساق القوائم المالية على مدار الوقت وقد ينشأ عنها تحريفات في القوائم المالية أو قد تُعد مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة. (انظر أيضاً الفقرات أ١٣٣– أ١٣٦)

وتُعد هذه الأمور مهمة عندما لا يفرض إطار التقرير المالي المنطبق طريقة القياس أو عندما يسمح بأكثر من طريقة.

وضع النماذج المعقدة (راجع: الفقرة ٢٣ (د))

أ٩٨. من الأرجح أن يكون النموذج والطريقة المتعلقة به معقدين في الحالات الآتية:

- عندما يتطلب فهم الطريقة وتطبيقها، بما في ذلك تصميم النموذج واختيار البيانات والافتراضات المناسبة واستخدامها، مهارات أو معرفة متخصصة؛ أو
- عندما يكون من الصعب الحصول على البيانات اللازمة للاستخدام في النموذج بسبب وجود قيود على توفر البيانات أو قابليتها للرصد أو إمكانية الوصول إليها؛ أو
- عندما يكون من الصعب الحفاظ على سلامة البيانات والافتراضات (على سبيل المثال، دقتها أو اتساقها أو اكتمالها) عند استخدام النموذج بسبب تعدد خصائص التقويم أو تعدد العلاقات فيما بينها أو تعدد العمليات الحسابية المتكررة.

أ٩٩. من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عندما تستخدم الإدارة نموذجاً معقداً، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كان قد تم التحقق من صحة النموذج قبل الاستخدام أو عندما يكون هناك تغيير قد طرأ عليه، مع إجراء مراجعات دورية له لضمان أنه لا يزال مناسباً للغرض المعد له. وقد تشمل آلية التحقق التي تقوم بها المنشأة تقويم ما يلي:

o الصحة النظرية للنموذج؛

o السلامة الرياضية للنموذج؛

o دقة واكتمال بيانات النموذج وافتراضاته؛

o مخرجات النموذج مقارنة بالمعاملات الفعلية.

- ما إذا كانت هناك سياسات وإجراءات مناسبة موجودة للرقابة على التغييرات.
- ما إذا كانت الإدارة تستخدم مهارات ومعرفة مناسبة عند استخدام النموذج.

وقد تكون هذه الاعتبارات مفيدة أيضاً للطرق التي لا تنطوي على وضع نماذج معقدة.

أ١٠٠. يمكن أن تقوم الإدارة بإجراء تعديلات على مخرجات النموذج للوفاء بمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وفي بعض الصناعات، يُشار إلى هذه التعديلات بلفظ التعديلات المركبة. وفي حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، قد يكون من الملائم النظر فيما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج، إن وجدت، تعكس الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق في ظروف مماثلة.

الحفاظ على سلامة الافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة عند تطبيق الطريقة (راجع: الفقرة ٢٣(هـ))

أ١٠١. يشير الحفاظ على سلامة الافتراضات المهمة والبيانات عند تطبيق الطريقة إلى الحفاظ على دقة البيانات واكتمالها خلال جميع مراحل معالجة المعلومات. وقد يؤدي الإخفاق في الحفاظ على هذه السلامة إلى فساد البيانات والافتراضات وقد تنشأ عنه تحريفات. وفي هذا الشأن، قد تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة ما إذا كانت البيانات والافتراضات تخضع لجميع التغييرات المقصودة من جانب الإدارة، ولا تخضع لأي تغييرات غير مقصودة، أثناء الأنشطة مثل الإدخال أو التخزين أو الاسترداد أو الإرسال أو المعالجة.

الافتراضات المهمة (راجع: الفقرة ٢٤)

أ١٠٢. قد تشتمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة الافتراضات المهمة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- مبرر الإدارة لاختيار الافتراض؛
- ما إذا كان الافتراض يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- ما إذا كان التغيير عن الفترات السابقة في اختيار افتراض ما قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فإن التغيير قد لا يكون معقولاً ولا متوافقاً مع إطار التقرير المالي المنطبق. وقد تنشأ عن التغييرات العشوائية في التقدير المحاسبي تحريفات جوهرية في القوائم المالية أو قد تُعد هذه التغييرات مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة. (انظر الفقرات أ١٣٣–أ١٣٦).

أ١٠٣. قد تقوم الإدارة بتقويم الافتراضات أو النواتج البديلة للتقديرات المحاسبية، ويمكن أن يتم ذلك من خلال عدة مناهج بناءً على الظروف. ويتمثل أحد هذه المناهج الممكنة في إجراء تحليل الحساسية. وقد ينطوي ذلك على تحديد كيفية تفاوت المبلغ النقدي لتقدير محاسبي معين تبعاً لاختلاف الافتراضات. وحتى بالنسبة للتقديرات المحاسبية المُقاسة بالقيمة العادلة، يمكن أن يوجد تفاوت لأن مختلف المشاركين في السوق سيستخدمون افتراضات مختلفة. وقد يؤدي تحليل الحساسية إلى وضع عدد من السيناريوهات للنواتج، توصف أحياناً بأنها مدى النواتج المقدرة من الإدارة، وأيضاً بالسيناريوهات "المتشائمة" و"المتفائلة".

أ١٠٤. من خلال المعرفة المكتسبة أثناء تنفيذ المراجعة، قد يصبح المراجع على علم بالافتراضات المستخدمة في المجالات الأخرى لعمل المنشأة، أو قد يتوصل إلى فهم لها. وقد تشمل هذه الأمور، على سبيل المثال، الآفاق التجارية والافتراضات المستخدمة في إعداد مستندات الاستراتيجية والتدفقات النقدية المستقبلية. وأيضاً إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد نفذ ارتباطات أخرى للمنشأة، فإن معيار

المراجعة (٣١٥)[٤٩] يتطلب أن ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من تلك الارتباطات الأخرى تُعد ملائمة لتحديد مخاطر التحريف الجوهري. وقد تكون مراعاة هذه المعلومات مفيدة أيضاً عند تناول ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى.

أ١٠٥. قد يعتمد مدى مناسبة الافتراضات المهمة في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق على نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات معينة. وغالباً ما توثق الإدارة الخطط والنوايا ذات الصلة بأصول أو التزامات معينة، وقد يتطلب منها إطار التقرير المالي المنطبق أن تقوم بذلك. وتُعد طبيعة أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها بشأن نية الإدارة وقدرتها، ومدى هذه الأدلة، أمراً خاضعاً للحكم المهني. وعند الاقتضاء، قد تتضمن إجراءات المراجع ما يلي:

- مراجعة تاريخ الإدارة في تنفيذ نواياها المعلنة.
- التقصي عن صحة الخطط المكتوبة والوثائق الأخرى، بما في ذلك، عند الاقتضاء، الموازنات المعتمدة رسمياً أو التفويضات أو محاضر الاجتماعات.
- الاستفسار من الإدارة عن أسباب اتباع تصرف معين.
- استعراض الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية وحتى تاريخ تقرير المراجع.
- تقويم قدرة المنشأة على تنفيذ تصرّف معين في ظل الظروف الاقتصادية للمنشأة، بما في ذلك الآثار المترتبة على تعهداتها القائمة والقيود النظامية أو التنظيمية أو التعاقدية التي يمكن أن تؤثر على جدوى تصرفات الإدارة.
- النظر فيما إذا كانت الإدارة قد التزمت بمتطلبات التوثيق المنطبقة، إن وجدت، المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق.

ومع ذلك، قد لا تسمح أطر تقرير مالي معينة بأخذ نوايا وخطط الإدارة في الحسبان عند إجراء التقدير المحاسبي. وغالباً ما يكون ذلك في حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، لأن الهدف من قياسها يقضي بأن تعكس الافتراضات المهمة تلك الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق.

البيانات (راجع: الفقرة ٢٥ (أ))

أ١٠٦. قد تشتمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة البيانات المختارة للاستخدام في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- مبرر الإدارة لاختيار البيانات؛
- ما إذا كانت البيانات تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- ما إذا كان التغيير عن الفترات السابقة في مصادر أو بنود البيانات المختارة أو في البيانات المختارة، قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فمن غير المرجح أن يكون التغيير معقولاً أو متوافقاً مع إطار التقرير المالي المنطبق. وتؤدي التغييرات العشوائية في التقدير المحاسبي إلى عدم اتساق القوائم المالية على مدار الوقت وقد تنشأ عنها تحريفات في القوائم المالية أو قد تُعد مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة (انظر الفقرات أ١٣٣-أ١٣٦).

[٤٩] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٨

ملاءمة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ٢٥ (ج))

أ١٠٧. عند استخدام معلومات من إعداد المنشأة، يتطلب معيار المراجعة (٥٠٠) أن يقوم المراجع بتقويم ما إذا كانت المعلومات يمكن الاعتماد عليها بشكل كافٍ لتحقيق أغراض المراجع، بما في ذلك وبحسب ما تستدعيه الظروف، الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات وتقويم ما إذا كانت المعلومات تُعد دقيقة ومفصلة بشكل كافٍ لأغراض المراجع.[٥٠]

الشروط القانونية أو التعاقدية المعقدة (راجع: الفقرة ٢٥ (د))

أ١٠٨. تشمل الإجراءات التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عندما يكون التقدير المحاسبي قائماً على شروط قانونية أو تعاقدية معقدة ما يلي:

- النظر فيما إذا كانت المهارات أو المعرفة المتخصصة ضرورية لفهم العقد أو تفسيره؛
- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة عن الشروط القانونية أو التعاقدية؛
- التقصي عن صحة العقود الأساسية من أجل:
  - o تقويم الغرض التجاري الأساسي من المعاملة أو الاتفاقية؛
  - o النظر فيما إذا كانت شروط العقود تُعد متسقة مع تفسيرات الإدارة.

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير

الخطوات التي اتخذتها الإدارة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه (راجع: الفقرة ٢٦ (أ))

أ١٠٩. قد يكون من بين الاعتبارات ذات الصلة بشأن ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه ما إذا كانت الإدارة قد قامت بما يلي:

(أ) فهم عدم تأكد التقدير، من خلال تحديد مصادره وتقييم درجة التباين الملازمة لنواتج القياس والمدى الناتج عن نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة؛

(ب) تحديد درجة تأثير التعقيد أو عدم الموضوعية أثناء آلية القياس على خطر التحريف الجوهري، ومعالجة ما ينتج عن ذلك من احتمال وقوع تحريف، وذلك من خلال تطبيق:

(١) المهارات والمعرفة المتخصصة في إجراء التقديرات المحاسبية؛

(٢) الاجتهاد المهني، بما في ذلك عن طريق تحديد ومعالجة قابلية التعرض لتحيز الإدارة؛

(ج) علاج حالة عدم تأكد التقدير من خلال القيام بشكل مناسب باختيار المبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات تصف حالة عدم تأكد التقدير.

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة ٢٦ (ب))

أ١١٠. من بين الأمور التي قد تكون ذات صلة بشأن اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وإعداد ما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير ما يلي:

- ما إذا كانت الطرق والبيانات المستخدمة تم اختيارها بشكل مناسب، بما في ذلك عندما تتوفر طرق بديلة لإجراء التقدير المحاسبي ومصادر بديلة للحصول على البيانات.

---

[٥٠] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٩

- ما إذا كانت خصائص التقويم المستخدمة مناسبة ومكتملة.
- ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة قد تم اختيارها من بين مدى من المبالغ المحتملة بدرجة معقولة وكانت تدعمها بيانات مناسبة تُعد ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها.
- ما إذا كانت البيانات المستخدمة مناسبة وذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وما إذا كان قد تم الحفاظ على سلامة تلك البيانات.
- ما إذا كانت العمليات الحسابية مطبقة وفقاً للطريقة ودقيقة حسابياً؛
- ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة مختاراً بشكل مناسب من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.
- ما إذا كانت الإفصاحات ذات الصلة تصف المبلغ على نحو مناسب بأنه تقدير وتوضح طبيعة آلية التقدير وتقييداتها، بما في ذلك التباين في نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.

أ١١١. قد تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة المبلغ الذي قدرته الإدارة، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد اتبعت متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق عندما تحدد متطلبات ذلك الإطار المبلغَ المقدر الذي يلزم استخدامه بعد النظر في النواتج والافتراضات البديلة، أو عندما تحدد طريقة قياس محددة.
- ما إذا كانت الإدارة قد مارست الاجتهاد، أخذاً في الحسبان متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، عندما لا يحدد إطار التقرير المالي المنطبق كيفية اختيار مبلغ معين من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.

أ١١٢. تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن إفصاحات الإدارة عن عدم تأكد التقدير متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، التي قد تتطلب إفصاحات:

- تصف المبلغ بأنه تقدير وتوضح طبيعة آلية إجراء التقدير وتقييداتها، بما في ذلك التباين في نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة. وقد يتطلب الإطار أيضاً إفصاحات إضافية لتحقيق أحد أهداف الإفصاح.[٥١]
- عن السياسات المحاسبية المهمة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية. وبناءً على الظروف، قد تشمل السياسات المحاسبية ذات الصلة مسائل مثل المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات الخاصة المطبقة في إعداد التقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.
- عن الاجتهادات المهمة أو الحساسة (على سبيل المثال، تلك التي كان لها التأثير الأكبر على المبالغ المثبتة في القوائم المالية) وأيضاً عن الافتراضات المهمة المستشرفة للمستقبل أو مصادر عدم تأكد التقدير الأخرى.

وفي ظروف خاصة، قد يلزم تقديم إفصاحات إضافية بخلاف تلك المطلوبة صراحة بموجب إطار التقرير المالي من أجل تحقيق العرض العادل، أو في حالة وجود إطار التزام، فحتى لا تكون القوائم المالية مضللة.

أ١١٣. كلما زادت درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، زادت احتمالية تقييم مخاطر التحريف الجوهري على أنها مخاطر مرتفعة ومن ثمّ زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة للقيام- وفقاً للفقرة ٣٥- بتحديد ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير يُعدان معقولين في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنهما محرفان.

أ١١٤. إذا كان نظر المراجع في عدم تأكد التقدير المرتبط بتقدير محاسبي، وما يتعلق به من إفصاحات، أمراً تطلب اهتماماً كبيراً من جانب المراجع، فإن ذلك قد يمثل أحد الأمور الرئيسة للمراجعة.[٥٢]

---

[٥١] المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣) "قياس القيمة العادلة، الفقرة ٩٢

[٥٢] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

عندما لا تكون الإدارة قد قامت باتخاذ خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه (راجع: الفقرة ٢٧)

أ١١٥. عندما يقرر المراجع أن الإدارة لم تتخذ خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه، فإن الإجراءات الإضافية التي قد يطلب المراجع من الإدارة تنفيذها لفهم عدم تأكد التقدير قد تشتمل، على سبيل المثال، على النظر في الافتراضات البديلة أو إجراء تحليل حساسية.

أ١١٦. عند النظر فيما إذا كان من الممكن عملياً تقدير مبلغ واحد أو مدى من المبالغ، فمن بين الأمور التي قد يحتاج المراجع إلى أخذها في الحسبان ما إذا كان يستطيع القيام بذلك دون المساس بمتطلبات الاستقلال. وقد يشمل ذلك المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تتناول المحظورات المفروضة على تولي المسؤوليات الإدارية.

أ١١٧. إذا قرر المراجع بعد نظره في استجابة الإدارة أنه من غير الممكن عملياً أن يقوم بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ، فإنه يكون مطالباً بتقويم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة أو على رأيه في القوائم المالية وفقاً للفقرة ٣٤.

تقدير المراجع لمبلغ أو استخدامه لمدى مقدر من المبالغ (راجع: الفقرتين ٢٨، ٢٩)

أ١١٨. يمكن أن يكون تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ أو تقويمه للمبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير منهجاً مناسباً في الحالات الآتية، على سبيل المثال:

- عندما يوحي استعراض المراجع للتقديرات المحاسبية المماثلة التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة بأن الآلية المتبعة في الفترة الحالية من قبل الإدارة من غير المتوقع أن تكون فعّالة.
- عندما لا تكون أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة والمطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية مصممة بشكل جيد أو مطبقة بشكل سليم.
- عندما لا تكون الأحداث أو المعاملات الواقعة بين نهاية الفترة وتاريخ تقرير المراجع قد تم أخذها في الحسبان على الوجه الصحيح، عندما يكون من المناسب للإدارة القيام بذلك، وتبدو هذه الأحداث أو المعاملات متناقضة مع المبلغ الذي قدرته الإدارة.
- عندما توجد بدائل مناسبة للافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، يمكن استخدامها في تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ.
- عندما لا تكون الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير أو علاجه (انظر الفقرة ٢٧).

أ١١٩. قد يتأثر أيضاً القرار بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ بإطار التقرير المالي المنطبق، الذي قد يفرض المبلغ المقدر الذي سيتم استخدامه بعد الأخذ في الحسبان النواتج والافتراضات البديلة، أو قد يفرض طريقة قياس معينة (على سبيل المثال، استخدام قيمة متوقعة مخصومة ترجحها الاحتمالات، أو الناتج الأكثر ترجيحاً).

أ١٢٠. قد يعتمد قرار المراجع فيما إذا كان سيقوم بتقدير مبلغ وليس مدى من المبالغ على طبيعة التقدير وعلى حكم المراجع في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من طبيعة التقدير توقع وجود تباين أقل في النواتج المحتملة بدرجة معقولة. وفي هذه الظروف، يمكن أن يكون تقدير مبلغ واحد منهجاً فعالاً، ولاسيّما عندما يمكن تقديره بدرجة عالية من الدقة.

أ١٢١. قد يقوم المراجع بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ بعدة طرق من بينها، على سبيل المثال:

- استخدام نموذج مختلف عن النموذج المستخدم من قبل الإدارة، على سبيل المثال، أحد النماذج المتاحة تجارياً للاستخدام في قطاع أو صناعة معينة، أو نموذج خاص أو من تطوير المراجع.
- استخدام نموذج الإدارة لكن مع وضع افتراضات أو مصادر بيانات بديلة لتلك التي استخدمتها الإدارة.
- استخدام الطريقة الخاصة بالمراجع لكن مع وضع افتراضات بديلة لتلك التي استخدمتها الإدارة.

- توظيف شخص ذي خبرة متخصصة أو التعاقد معه لوضع أو تنفيذ نموذج أو لتقديم افتراضات ذات صلة.
- النظر في الحالات أو المعاملات أو الأحداث الأخرى أو في الأسواق الأخرى، إذا كانت ذات صلة، القابلة للمقارنة فيما يتعلق بالأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة.

أ١٢٢. يمكن أن يقوم المراجع أيضاً بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ لجزء فقط من التقدير المحاسبي (على سبيل المثال، لافتراض معين، أو عندما ينشأ خطر التحريف الجوهري عن جزء معين من التقدير المحاسبي).

أ١٢٣. عند استخدام الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالمراجع أو تقدير مبلغ أو مدى من المبالغ، قد يحصل المراجع على أدلة بشأن مدى مناسبة الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالإدارة. فعلى سبيل المثال، في حالة استخدام المراجع للافتراضات الخاصة به عند تقدير مدى من المبالغ لتقويم مدى معقولية المبلغ الذي قدرته الإدارة، قد يكوّن المراجع أيضاً رؤية حول ما إذا كانت الاجتهادات التي مارستها الإدارة عند اختيار الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

أ١٢٤. ليس المقصود من المتطلب الوارد في الفقرة ٢٩ (أ) والذي يقضي بأن يحدد المراجع أن المدى يتضمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أن المراجع يُتوقع منه الحصول على أدلة مراجعة لدعم كل ناتج محتمل ضمن المدى، كل على حدة. ولكن في المقابل، يُرجح أن يحصل المراجع على أدلة لتحديد أن النقطتين على كلا طرفي المدى تُعدان معقولتين في ظل الظروف القائمة، مما يدعم أن المبالغ الواقعة بين هاتين النقطتين تُعد معقولة أيضاً.

أ١٢٥. قد يكون حجم المدى المقدر من المراجع عبارة عن مستويات متعددة للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ولاسيّما عندما تكون الأهمية النسبية قائمة على النتائج التشغيلية (على سبيل المثال، الدخل قبل الزكاة والضريبة) ويكون هذا القياس صغيراً نسبياً مقارنة بالأصول أو بقياسات قائمة المركز المالي الأخرى. ومن الأرجح أن ينشأ هذا الوضع في الظروف التي يكون فيها عدم تأكد التقدير المرتبط بالتقدير المحاسبي هو نفسه مستويات متعددة للأهمية النسبية، وهو الأمر الأكثر شيوعاً لأنواع معينة من التقديرات المحاسبية أو في صناعات معينة، مثل التأمين أو البنوك، حيث يكون ارتفاع درجة عدم تأكد التقدير أمراً معهوداً بدرجة أكبر وربما توجد متطلبات محددة في إطار التقرير المالي المنطبق في ذلك الشأن. وبناءً على الإجراءات المنفَّذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، قد يخلص المراجع إلى أن وضع مدى يتألف من مستويات متعددة للأهمية النسبية، بحسب حكم المراجع، هو الإجراء المناسب في ظل الظروف القائمة. وعندما يكون هذا هو الحال، يصبح تقويم المراجع لمدى معقولية الإفصاحات عن حالة عدم تأكد التقدير مهماً بصورة متزايدة، ولاسيّما تقويمه لما إذا كانت هذه الإفصاحات تنقل بشكل مناسب ارتفاع درجة عدم تأكد التقدير ومدى النواتج المحتملة. وتحتوي الفقرات أ١٣٩–أ١٤٤ على اعتبارات إضافية قد تكون ذات صلة في هذه الظروف.

اعتبارات أخرى تتعلق بأدلة المراجعة (راجع: الفقرة ٣٠)

أ١٢٦. ربما تكون المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، قد تم إنتاجها من قبل المنشأة أو تم إعدادها باستخدام عمل أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة أو تم تقديمها من مصدر معلومات خارجي.

مصادر المعلومات الخارجية

أ١٢٧. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٥٠٠)،[٥٣] فإن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر معلومات خارجي تتأثر بمصدر المعلومات وطبيعتها والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها. وبالتالي، قد تتباين طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع ومدى هذه الإجراءات التي تهدف إلى النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات المستخدمة في إجراء تقدير محاسبي، وذلك تبعاً لطبيعة هذه العوامل. فعلى سبيل المثال:

- عندما يتم الحصول على بيانات السوق أو الصناعة، أو الأسعار، أو البيانات المرتبطة بالتسعير من مصدر معلومات واحد

[٥٣] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ٣١

خارجي متخصص في مثل هذه المعلومات، فقد يطلب المراجع الحصول على سعر من مصدر آخر مستقل لإجراء مقارنة به.

- عندما يتم الحصول على بيانات السوق أو الصناعة أو الأسعار أو البيانات المرتبطة بالتسعير من مصادر معلومات خارجية مستقلة متعددة وتشير هذه البيانات أو الأسعار إلى توافق في الآراء بين تلك المصادر، فقد يحتاج المراجع للحصول على قدر أقل من الأدلة عن إمكانية الاعتماد على البيانات المتحصل عليها من كل مصدر.

- عندما تشير المعلومات المتحصل عليها من مصادر معلومات متعددة إلى اختلاف وجهات النظر في السوق، فقد يسعى المراجع لفهم أسباب الاختلاف في الآراء. وقد يكون الاختلاف ناتجاً عن استخدام طرق أو افتراضات أو بيانات مختلفة. فعلى سبيل المثال، قد يكون أحد المصادر يستخدم الأسعار الحالية فيما يكون مصدر آخر يستخدم أسعاراً مستقبلية. وعندما يتعلق الاختلاف بحالة عدم تأكد التقدير، فإن المراجع مطَالَبٌ بموجب الفقرة ٢٦ (ب) بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عمّا إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تصف حالة عدم تأكد التقدير، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، تُعد معقولة. وفي مثل هذه الحالات، يُعد الحكم المهني مهماً أيضاً عند النظر في المعلومات المتعلقة بالطرق أو الافتراضات أو البيانات المطبقة.

- عندما تكون المعلومات المتحصل عليها من مصدر معلومات خارجي قد تم إعدادها من قبل ذلك المصدر باستخدام طرقه الخاصة. وتقدم الفقرة أ٣٣و إرشادات ذات صلة بهذا الشأن.

أ١٢٨. بالنسبة للتقديرات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة، فإن الاعتبارات الإضافية الخاصة بملاءمة المعلومات المتحصل عليها من مصادر المعلومات الخارجية، وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات، قد تشمل:

(أ) ما إذا كانت القيم العادلة قائمة على عمليات تداول في نفس الأداة أو على عروض أسعار في الأسواق النشطة؛

(ب) عندما تكون القيم العادلة مستندة إلى معاملات في أصول أو التزامات قابلة للمقارنة، فكيف تم تحديد تلك المعاملات ومن أي وجه تُعد قابلة للمقارنة؛

(ج) عندما لا توجد أية معاملات سواءً للأصل أو الالتزام أو الأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة، فكيف تم إعداد المعلومات بما في ذلك ما إذا كانت المدخلات المُعدة والمستخدمة تمثل الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق استخدامها عند تسعير الأصل أو الالتزام، عند الاقتضاء؛

(د) عندما يكون قياس القيمة العادلة مستنداً إلى عرض أسعار لأحد الوسطاء، ما إذا كان عرض الوسيط:

(١) هو من أحد صانعي السوق الذين يقومون بإجراء المعاملات في نفس نوع الأداة المالية؛

(٢) ملزم أو غير ملزم، مع إيلاء أهمية أكبر لعروض الأسعار القائمة على عروض ملزمة؛

(٣) يعكس أحوال السوق في تاريخ القوائم المالية، عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المنطبق.

أ١٢٩. عند استخدام المعلومات المتحصل عليها من مصدر معلومات خارجي كأدلة مراجعة، فقد يتمثل أحد اعتبارات المراجع ذات الصلة فيما إذا كان من الممكن الحصول على معلومات، أو ما إذا كانت المعلومات مفصلة على نحو كاف، لفهم الطرق والافتراضات والبيانات الأخرى المستخدمة من قبل مصدر المعلومات الخارجي. وقد يكون ذلك مقيداً من بعض الجوانب مما قد يؤثر على نظر المراجع في طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتوقيتها ومداها. فعلى سبيل المثال، توفر خدمات التسعير غالباً معلومات عن طرقها وافتراضاتها حسب فئات الأصول وليس لكل ورقة من الأوراق المالية. ويوفر الوسطاء غالباً معلومات محدودة فقط عن مدخلاتهم وافتراضاتهم عند تقديم عروض أسعار دلالية للأوراق المالية. وتقدم الفقرة أ٣٣ز من معيار المراجعة (٥٠٠) إرشادات بشأن القيود التي يفرضها مصدر المعلومات الخارجي على تقديم المعلومات الداعمة.

الخبير الذي تستعين به الإدارة

أ١٣٠. تصبح الافتراضات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يضعها أو يحددها الخبير الذي تستعين به الإدارة افتراضات من جانب الإدارة نفسها عندما تستخدمها الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي. وبالتالي، يطبق المراجع المتطلبات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار على تلك الافتراضات.

أ١٣١. إذا انطوى عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة على استخدام طرق أو مصادر بيانات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، أو على وضع أو تقديم نتائج أو استنتاجات فيما يتعلق بمبلغ مقدر أو ما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية، فقد تساعد المتطلبات الواردة في الفقرات ٢١-٢٩ من هذا المعيار المراجع في تطبيق الفقرة ٨(ج) من معيار المراجعة (٥٠٠).

المنشآت الخدمية

أ١٣٢. يتناول معيار المراجعة (٤٠٢)[٥٤] فهم المراجع للخدمات التي تقدمها منشأة خدمية، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية فيها، وأيضاً استجابات المراجع لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة. وعندما تستخدم المنشأة خدمات منشأة خدمية في إجراء التقديرات المحاسبية، فإن المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٤٠٢) قد تساعد المراجع في تطبيق متطلبات هذا المعيار.

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة (راجع: الفقرة ٣٢)

أ١٣٣. قد يكون من الصعب اكتشاف تحيز الإدارة على مستوى الحسابات وقد لا يمكن للمراجع تحديده إلا عندما ينظر في مجموعات من التقديرات المحاسبية، أو في جميع التقديرات المحاسبية في مجملها، أو عند ملاحظته على مدار عدد من الفترات المحاسبية. فعلى سبيل المثال، في حالة اعتبار التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية أنها تقديرات معقولة، عند النظر لكل منها على حدة، ولكن المبالغ التي قدرتها الإدارة تميل دائماً في اتجاه أحد طرفي المدى المقدر من المراجع للنواتج المعقولة وذلك حتى تقدم الإدارة في التقرير المالي أفضل ناتج يحقق مصلحتها، فإن مثل هذه الظروف قد تشير إلى وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة.

أ١٣٤. من أمثلة المؤشرات على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، ما يلي:

- التغييرات في التقدير المحاسبي، أو طريقة إجرائه، عندما تكون الإدارة قد قامت بإجراء تقييم غير موضوعي يفيد بحدوث تغير في الظروف.
- اختيار أو بناء افتراضات مهمة أو بيانات تؤدي إلى تقدير مبلغ موات لأهداف الإدارة.
- اختيار مبلغ مقدر قد يشير إلى نمط من التشاؤم أو التفاؤل.

وعند تحديد وجود مثل هذه المؤشرات، فقد يكون هناك خطر للتحريف الجوهري إما على مستوى الإقرارات أو على مستوى القوائم المالية. ولا تشكل المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة، في حد ذاتها، تحريفات لأغراض استنباط استنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. لكن في بعض الحالات، قد تشير أدلة المراجعة إلى وجود تحريف وليس مجرد مؤشر على تحيز الإدارة.

أ١٣٥. قد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة على استنتاج المراجع بشأن ما إذا كان تقييم المراجع للمخاطر وما يتعلق بها من استجابات لا يزال مناسباً. وقد يحتاج المراجع أيضاً إلى النظر في الآثار المنعكسة على جوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك الحاجة إلى التشكيك أيضاً في مدى مناسبة اجتهادات الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية. وقد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة أيضاً على استنتاج المراجع بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، وفقاً لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (٧٠٠).[٥٥]

---

٥٤ معيار المراجعة ٤٠٢ "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

٥٥ معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١١

أ١٣٦. وإضافة إلى ذلك، فعند تطبيق معيار المراجعة (٢٤٠)، يُعد المراجع مطالباً بتقويم ما إذا كانت اجتهادات الإدارة وقراراتها في إجراء التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية تشير إلى احتمال وجود تحيز قد يمثل تحريفاً جوهرياً بسبب الغش.[٥٦] وينتج التقرير المالي المغشوش غالباً عن تحريف متعمد في التقديرات المحاسبية، وقد يتضمن هذا التحريف القيام عن عمد بالتهوين أو المبالغة في التقديرات المحاسبية. وقد تكون المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، التي قد تكون أيضاً أحد عوامل خطر الغش، سبباً في قيام المراجع بإعادة النظر فيما إذا كانت تقييماته للمخاطر، ولاسيّما تقييم مخاطر الغش، وما يتعلق بها من استجابات لا تزال مناسبة.

التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المُنفَّذة (راجع: الفقرة ٣٣)

أ١٣٧. عندما يؤدي المراجع إجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها قد تتسبب في قيام المراجع بتعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها.[٥٧] وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد تنمو إلى علم المراجع أثناء تنفيذ إجراءات الحصول على أدلة المراجعة معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال، ربما يكون المراجع قد حدد أن السبب الوحيد لأحد مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة هو عدم الموضوعية التي انطوى عليها إجراء التقدير المحاسبي. لكن أثناء تنفيذ الإجراءات استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، قد يكتشف المراجع أن التقدير المحاسبي أكثر تعقيداً مما تصور في البداية، مما قد يثير شكوكاً حول تقييم خطر التحريف الجوهري (على سبيل المثال، قد يلزم إعادة تقييم الخطر الملازم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم بسبب تأثير التعقيد) وبالتالي قد يحتاج المراجع إلى تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة الإضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.[٥٨]

أ١٣٨. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي لم يتم إثباتها، قد يركز التقويم الذي يقوم به المراجع بصفة خاصة على ما إذا كانت ضوابط الإثبات المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق قد تم استيفاؤها في الواقع. وفي حالة عدم إثبات أحد التقديرات المحاسبية، وتوصل المراجع إلى أن تلك المعالجة تُعد مناسبة، فقد تتطلب بعض أُطُر التقرير المالي الإفصاح عن الظروف في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو محرَّفة (راجع: الفقرتين ٩، ٣٥)

أ١٣٩. عند القيام، بناءً على إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة المتحصل عليها، بتحديد ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة والإفصاحات المتعلقة به يعدان معقولين أم أنهما محرفان:

- عندما تدعم أدلة المراجعة مدى معين، فقد يكون حجم المدى كبيراً وفي بعض الظروف قد يتألف من مستويات متعددة للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (انظر أيضاً الفقرة أ١٢٥). وبالرغم من أن وجود مدى واسع قد يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة، فإنه قد يشير إلى ضرورة قيام المراجع بإعادة النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة المبالغ الواقعة ضمن ذلك المدى.
- قد تدعم أدلة المراجعة مبلغاً مقدراً يختلف عن المبلغ الذي قدرته الإدارة. وفي مثل هذه الظروف، فإن الفرق بين المبلغ الذي قدره المراجع والمبلغ الذي قدرته الإدارة يُشكل تحريفاً.
- قد تدعم أدلة المراجعة مدى لا يتضمن المبلغ الذي قدرته الإدارة. وفي مثل هذه الظروف، يكون التحريف هو الفرق بين المبلغ الذي قدرته الإدارة وأقرب نقطة في مدى المبالغ الذي قدره المراجع.

أ١٤٠. تقدم الفقرات أ١١٠–أ١١٤ إرشادات لمساعدة المراجع في تقويم اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

أ١٤١. عندما تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع إجراء اختبار للكيفية التي أجرت بها الإدارة التقدير المحاسبي أو عندما تتضمن تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ، يُعد المراجع مطالباً بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الإفصاحات

---

[٥٦] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٢ (ب)

[٥٧] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة أ٦٠

[٥٨] انظر أيضاً معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٣١

التي تصف حالة عدم تأكد التقدير وفقاً للفقرتين ٢٦ (ب) و٢٩ (ب) وعن الإفصاحات الأخرى وفقاً للفقرة ٣١. ثم ينظر المراجع في أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بشأن الإفصاحات في إطار التقويم العام، وفقاً للفقرة ٣٥، لما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها محرَّفة.

أ١٤٢. يقدم معيار المراجعة (٤٥٠) أيضاً إرشادات بشأن الإفصاحات النوعية[٥٩] وعندما يمكن أن تكون التحريفات في الإفصاحات مؤشراً على حدوث غش.[٦٠]

أ١٤٣. عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل[٦١] يتضمن النظر في العرض العام وهيكل القوائم المالية ومحتواها، وما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المرتبطة بها، تعبر عن المعاملات والأحداث بطريقة تحقق العرض العادل. فعلى سبيل المثال، عندما يخضع تقدير محاسبي لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير، فقد يقرر المراجع أنه من الضروري تقديم إفصاحات إضافية لتحقيق العرض العادل. وفي حالة عدم قيام الإدارة بإدراج مثل هذه الإفصاحات الإضافية، فقد يخلص المراجع إلى أن القوائم المالية محرَّفة بشكل جوهري.

أ١٤٤. يقدم معيار المراجعة (٧٠٥)[٦٢] إرشادات بشأن الآثار المنعكسة على رأي المراجع عندما يعتقد المراجع أن الإفصاحات المقدمة من الإدارة في القوائم المالية غير كافية أو مضللة، بما في ذلك على سبيل المثال فيما يتعلق بحالة عدم تأكد التقدير.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٣٧)

أ١٤٥. قد تتضمن الإفادات المكتوبة المتعلقة بتقديرات محاسبية معينة إفادات:

- بأن الاجتهادات المهمة الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية قد أخذت في الحسبان جميع المعلومات ذات الصلة التي كانت الإدارة على علم بها.
- عن الاتساق والمناسبة في اختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- بأن الافتراضات تعكس بشكل مناسب نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات محددة بالنيابة عن المنشأة، عندما يكون لذلك صلة بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات.
- بأن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير، كاملة ومعقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.
- بأنه قد تم تطبيق المهارات أو الخبرات المتخصصة المناسبة عند إجراء التقديرات المحاسبية.
- بأنه لا يوجد أي حدث لاحق يتطلب إجراء تعديل على التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المدرجة في القوائم المالية.
- عن مدى مناسبة قرار الإدارة بعدم استيفاء ضوابط الإثبات أو الإفصاح المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما توجد تقديرات محاسبية غير مُثبتة أو غير مُفصح عنها في القوائم المالية.

[٥٩] معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة أ١٧

[٦٠] معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة أ٢٢

[٦١] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٤

[٦٢] معيار المراجعة ٧٠٥، الفقرتان ٢٢ و٢٣

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة (راجع: الفقرة ٣٨)

أ١٤٦. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٦٠)، يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتي تتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.[٦٣] ويحتوي الملحق الثاني على أمور خاصة بالتقديرات المحاسبية، يمكن أن ينظر المراجع في أن يبلغ بها المكلفين بالحوكمة.

أ١٤٧. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٥) أن يبلغ المراجع كتابة المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي يتم تحديدها أثناء المراجعة.[٦٤] ويمكن أن تتضمن أوجه القصور المهمة تلك ما يتعلق بأدوات الرقابة على:

(أ) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المهمة، واختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات؛

(ب) إدارة المخاطر وما يتعلق بها من نُظُم؛

(ج) سلامة البيانات، بما في ذلك عندما يتم الحصول على البيانات من مصدر معلومات خارجي؛

(د) استخدام النماذج وتطويرها والتحقق من صحتها، بما في ذلك النماذج التي يتم الحصول عليها من مقدم خدمة خارجي، وأي تعديلات قد تكون مطلوبة.

أ١٤٨. إضافة إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، قد يُسمح للمراجع أو قد يُطلب منه أن يتصل مباشرة بالسلطات التنظيمية أو جهات الإشراف الاحترازي. وقد يكون هذا الاتصال مفيداً طوال عملية المراجعة أو في مراحل معينة، على سبيل المثال عند التخطيط للمراجعة أو عند الانتهاء من وضع تقرير المراجع. وعلى سبيل المثال، تسعى سلطات تنظيم المؤسسات المالية في بعض الدول إلى التعاون مع المراجعين لتبادل المعلومات حول عمل أدوات الرقابة وتطبيقها على أنشطة الأدوات المالية، والتحديات التي تواجه تقويم الأدوات المالية في الأسواق غير النشطة، والخسائر الائتمانية المتوقعة، واحتياطيات التأمين فيما قد تسعى سلطات تنظيمية أخرى إلى فهم وجهات نظر المراجع بشأن جوانب مهمة لعمليات المنشأة بما في ذلك تقديرات تكاليف المنشأة. وقد يفيد هذا الاتصال المراجع في تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لها.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٩)

أ١٤٩. يحتوي معيار المراجعة (٣١٥)[٦٥] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٦٦] على متطلبات وإرشادات بشأن توثيق فهم المراجع للمنشأة وعمليات تقييم المخاطر والاستجابات للمخاطر المقيَّمة. وتعتمد هذه الإرشادات على المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٣٠).[٦٧] وفي سياق مراجعة التقديرات المحاسبية، يُعد المراجع مطالباً بإعداد توثيق لأعمال المراجعة يتناول العناصر الرئيسية في فهم المراجع للمنشأة وبيئتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية. وإضافة لذلك، فمن المرجح أن يوفر توثيق الاتصالات مع المكلفين بالحوكمة والإدارة المزيد من الدعم لأحكام المراجع بشأن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، واستجابات المراجع لهذه المخاطر.

أ١٥٠. عند توثيق الرابط بين إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع ومخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، يتطلب هذا المعيار أن يأخذ المراجع في الحسبان الأسباب المحددة لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. فتلك الأسباب قد تتعلق بعامل أو أكثر من عوامل الخطر الملازم أو بتقييم المراجع لخطر الرقابة. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بتوثيق الطريقة التي أُخذ بها كل عامل من عوامل الخطر الملازم في الحسبان عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها فيما يتصل بكل تقدير محاسبي.

أ١٥١. قد يأخذ المراجع في الحسبان أيضاً توثيق:

---

٦٣ معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦ (أ)

٦٤ معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ٩

٦٥ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرات ٣٢ وأ١٥٢-أ١٥٥

٦٦ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢٨ وأ٦٣

٦٧ معيار المراجعة ٢٣٠، الفقرة ٨ (ج)

- ما إذا كانت اجتهادات الإدارة قد تم تطبيقها بشكل متسق، وعند الاقتضاء، ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما ينطوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضع نماذج معقدة.

- أحكام المراجع عند تحديد ما إذا كان ثمة حاجة لمهارات أو معرفة متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو تصميم وتنفيذ الإجراءات المستجيبة لتلك المخاطر، أو تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وذلك عندما يكون اختيار الطرق والافتراضات المهمة والبيانات متأثراً بالتعقيد بدرجة كبيرة. وفي هذه الظروف، قد يتضمن التوثيق أيضاً كيفية تطبيق المهارات أو المعرفة التي كانت مطلوبة.

أ١٥٢. تشير الفقرة أ٧ من معيار المراجعة (٢٣٠) إلى أنه بالرغم من عدم وجود طريقة وحيدة لتوثيق ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، فإن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر مع ذلك دليلاً على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، عندما تحتوي أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها على أدلة تؤيد وتتناقض، على السواء، مع إقرارات الإدارة، فقد يحتوي التوثيق على الكيفية التي قوّم بها المراجع تلك الأدلة، بما في ذلك الأحكام المهنية المتخذة عند تكوين استنتاج بشأن كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. ومن أمثلة المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار والتي قد يوفر لها التوثيق دليلاً على ممارسة نزعة الشك المهني من جانب المراجع، ما يلي:

- الفقرة ١٣ (د)، بشأن كيفية استخدام المراجع لفهمه عند تحديد توقعاته للتقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المقرر إدراجها في القوائم المالية للمنشأة ومدى تتطابق ذلك التوقع مع القوائم المالية للمنشأة المعدة من قبل الإدارة؛

- الفقرة ١٨، التي تتطلب تصميم إجراءات مراجعة إضافية وتنفيذها للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيِّدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة؛

- الفقرات ٢٣ (ب) و٢٤ (ب) و٢٥ (ب) و٣٢، التي تتناول المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

- الفقرة ٣٤، التي تتناول نظر المراجع في جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، سواءً كانت مؤيِّدة أو مناقِضة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرات ٢، ٤، ١٢ (ج)، أ٨، أ٦٦)

عوامل الخطر الملازم

مقدمة

١. عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لأحد التقديرات المحاسبية وما يتعلق به من إفصاحات، وتقييم هذه المخاطر والاستجابة لها، فإن هذا المعيار يتطلب من المراجع أن يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، ودرجة تأثير التعقيد وعدم الموضوعية وعوامل الخطر الملازم الأخرى على اختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

٢. يُعد الخطر الملازم المرتبط بالتقدير المحاسبي هو في حد ذاته قابلية تعرض الإقرار عن التقدير المحاسبي للتحريف الجوهري، وذلك قبل أخذ أدوات الرقابة في الحسبان. وينتج الخطر الملازم من عوامل الخطر الملازم التي تنشأ عنها تحديات في إجراء التقدير المحاسبي بشكل مناسب. ويقدم هذا الملحق شرحاً تفصيلياً عن طبيعة عوامل الخطر الملازم لحالة عدم تأكد التقدير وعدم الموضوعية والتعقيد، والعلاقات المتبادلة فيما بينهم، في سياق إجراء التقديرات المحاسبية واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

أساس القياس

٣. ينشأ عن أساس القياس وطبيعة البند الوارد في القوائم المالية وحالته وظروفه، خصائص التقويم ذات الصلة. فعندما لا يكون من الممكن رصد تكلفة أو سعر البند بشكل مباشر، يتطلب الأمر إجراء تقدير محاسبي عن طريق تطبيق طريقة مناسبة واستخدام بيانات وافتراضات مناسبة. وقد تكون الطريقة محددة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو قد تختارها الإدارة، لتعكس أثر المعرفة المتاحة عن الطريقة التي سيكون من المتوقع أن تؤثر بها خصائص التقويم ذات الصلة على تكلفة أو سعر البند على أساس القياس.

عدم تأكد التقدير

٤. يُشار غالباً في الأطر المحاسبية إلى قابلية التعرض لنقص في دقة القياس بلفظ عدم تأكد القياس. ويعرف هذا المعيار حالة عدم تأكد التقدير بأنها قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة القياس. وتنشأ هذه الحالة عندما لا يكون من الممكن إجراء قياس دقيق للمبلغ النقدي المطلوب لأحد بنود القوائم المالية المثبت أو المفصح عنه في القوائم المالية، من خلال الرصد المباشر للتكلفة أو السعر. وعندما يكون الرصد المباشر غير ممكن، فإن استراتيجية القياس البديلة التالية الأكثر دقة تتمثل في تطبيق طريقة تعكس أثر المعرفة المتاحة عن تكلفة أو سعر البند على أساس القياس ذي الصلة، باستخدام البيانات القابلة للرصد عن خصائص التقويم ذات الصلة.

٥. ومع ذلك، فإن القيود المفروضة على توفر مثل هذه المعرفة أو البيانات قد تحد من إمكانية التحقق من هذه المدخلات المستخدمة في آلية القياس مما يحد من دقة نواتج القياس. وعلاوة على ذلك، تقر معظم الأطر المحاسبية بوجود قيود عملية على المعلومات التي ينبغي أن تؤخذ في الحسبان، ومثال ذلك عندما يكون من المتوقع أن تفوق تكلفة الحصول على المعلومات المنافع المرجوة منها. ويُعد النقص في دقة القياس الناشئ عن هذه القيود نقصاً ملازماً لأنه لا يمكن تخليص آلية القياس منه. ولذلك، تُعد مثل هذه القيود مصادر لعدم تأكد التقدير. وثمة مصادر أخرى لحالة عدم تأكد القياس التي قد تحدث في آلية القياس تُعد، على الأقل من حيث المبدأ، قابلة للإزالة في حال تطبيق الطريقة بشكل مناسب وبالتالي تُعد مصادر لتحريف محتمل وليس لحالة عدم تأكد التقدير.

٦. عندما يتعلق عدم تأكد التقدير بتدفقات داخلة أو خارجة مستقبلية غير أكيدة لمنافع اقتصادية ستنتج في النهاية عن الأصل أو الالتزام الأساسي، فلن يكون من الممكن رصد ناتج هذه التدفقات إلا بعد تاريخ القوائم المالية. وبناءً على طبيعة أساس القياس المنطبق وطبيعة بند القوائم المالية وحالته وظروفه، فقد يكون هذا الناتج قابلاً للرصد بشكل مباشر قبل الانتهاء من وضع القوائم المالية أو قد لا يمكن

رصده بشكل مباشر إلا في تاريخ لاحق. وفيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، قد لا يوجد أي ناتج على الإطلاق قابل للرصد بشكل مباشر.

٧. قد يكون من السهل نسبياً التنبؤ بدرجة عالية من الدقة ببعض النواتج غير الأكيدة لأحد البنود. فعلى سبيل المثال، قد يكون من السهل التنبؤ بالعمر الإنتاجي لإحدى الآلات الإنتاجية في حال توفر ما يكفي من المعلومات الفنية عن متوسط العمر الإنتاجي لهذه الآلة. وعندما لا يكون من الممكن التنبؤ بدقة معقولة بأحد النواتج المستقبلية، مثل العمر المتوقع لأحد الأفراد بناءً على افتراضات اكتوارية، فقد يظل في الإمكان التنبؤ بذلك الناتج لمجموعة من الأفراد بدقة أكبر. وقد تشير أسس القياس، في بعض الحالات، إلى أحد مستويات المحافظ على أنه وحدة الحساب ذات الصلة لأغراض القياس، مما قد يحد من عدم تأكد التقدير الملازم.

التعقيد

٨. يتسبب التعقيد (بعبارة أخرى، التعقيد الملازم لآلية إجراء تقدير محاسبي، قبل أخذ أدوات الرقابة في الحسبان) في ظهور الخطر الملازم. وقد ينشأ التعقيد الملازم عندما:

- توجد خصائص تقويم عديدة ذات علاقات عديدة أو غير ثابتة فيما بينها.
- يتطلب تحديد قيم مناسبة لواحدة أو أكثر من خصائص التقويم مجموعات بيانات متعددة.
- تكون هناك حاجة لمزيد من الافتراضات عند إجراء التقدير المحاسبي، أو عندما توجد علاقات مترابطة بين الافتراضات المطلوبة.
- تكون هناك صعوبة ملازمة لتحديد البيانات المستخدمة أو الحصول أو الاطلاع عليها أو فهمها.

٩. قد يكون التعقيد مرتبطاً بتعقيد الطريقة وبتعقيد الآلية الحسابية أو النموذج المستخدم في تطبيقها. فعلى سبيل المثال، قد يعكس التعقيد في النموذج الحاجة إلى تطبيق مفاهيم أو أساليب تقويم قائمة على الاحتمالات أو صيغ رياضية لتسعير عقود الخيار أو أساليب محاكاة للتنبؤ بسلوكيات افتراضية أو نواتج مستقبلية غير أكيدة. وبالمثل، قد تتطلب الآلية الحسابية بيانات يتم الحصول عليها من مصادر متعددة، أو مجموعات بيانات متعددة لدعم إجراء افتراض أو تطبيق مفاهيم رياضية أو إحصائية متطورة.

١٠. كلما زاد التعقيد، زادت احتمالية حاجة الإدارة إلى تطبيق مهارات أو معرفة متخصصة عند إجراء التقدير المحاسبي أو إلى الاستعانة بأحد الخبراء، على سبيل المثال فيما يتعلق بما يلي:

- مفاهيم وأساليب التقويم التي من الممكن استخدامها في سياق أساس القياس وأهدافه أو في سياق المتطلبات الأخرى لإطار التقرير المالي المنطبق وكيفية تطبيق تلك المفاهيم أو الأساليب؛
- خصائص التقويم الأساسية التي قد تكون ذات صلة في ضوء طبيعة أساس القياس وطبيعة وحالة وظروف بنود القوائم المالية التي يتم إجراء التقديرات المحاسبية لها؛ أو
- تحديد مصادر البيانات المناسبة من بين المصادر الداخلية (بما في ذلك من مصادر من خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد) أو مصادر المعلومات الخارجية، أو تقرير كيفية مواجهة الصعوبات المحتملة عند الحصول على البيانات من هذه المصادر أو عند الحفاظ على سلامتها عند تطبيق الطريقة، أو فهم مدى ملاءمة تلك البيانات وإمكانية الاعتماد عليها.

١١. قد ينشأ التعقيد المتعلق بالبيانات، على سبيل المثال، في الظروف الآتية:

(أ) عندما يكون من الصعب الحصول على البيانات أو عندما تتعلق بمعاملات لا يمكن الاطلاع عليها في العادة. وحتى عندما يكون من الممكن الاطلاع على هذه البيانات، على سبيل المثال، من خلال مصدر معلومات خارجي، فقد يكون من الصعب النظر في مدى ملاءمة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها، ما لم يفصح مصدر المعلومات الخارجي عن معلومات كافية عن مصادر البيانات الأساسية التي استخدمها وعن أي معالجة للبيانات تم إجراؤها.

(ب) عندما يكون من الصعب فهم البيانات التي تعكس وجهات نظر مصدر معلومات خارجي عن حالات أو أحداث مستقبلية، قد تكون ذات صلة عند تقديم الدعم لأحد الافتراضات، بدون وجود شفافية حول المبررات والمعلومات التي تم أخذها في الحسبان عند تكوين وجهات النظر تلك.

(ج) عندما توجد صعوبة ملازمة لفهم أنواع معينة من البيانات لأنها تستدعي فهماً لمفاهيم تجارية أو قانونية معقدة من الناحية الفنية، مثل ما قد يكون مطلوباً لتحقيق فهم سليم للبيانات التي تتألف منها شروط الاتفاقيات القانونية عن المعاملات التي تنطوي على أدوات مالية أو منتجات تأمين معقدة.

عدم الموضوعية

١٢. يعكس عدم الموضوعية (بعبارة أخرى، عدم الموضوعية الملازم لآلية إجراء تقدير محاسبي، قبل أخذ أدوات الرقابة في الحسبان) التقييدات الملازمة في المعرفة أو البيانات المتوفرة بشكل معقول عن خصائص التقويم. وعند وجود مثل هذه التقييدات، فقد يحد إطار التقرير المالي المنطبق من درجة عدم الموضوعية عن طريق توفير أساس ضروري لإجراء اجتهادات معينة. وقد تضع هذه المتطلبات، على سبيل المثال، أهدافاً صريحة أو ضمنية فيما يتعلق بالقياس أو الإفصاح أو وحدة الحساب أو تطبيق أحد قيود التكلفة. وقد يسلط إطار التقرير المالي المنطبق الضوء أيضاً على أهمية هذه الاجتهادات من خلال وضع متطلبات للإفصاحات المتعلقة بتلك الاجتهادات.

١٣. تحتاج الإدارة عموماً إلى ممارسة الاجتهاد عند تحديد بعض أو كل الأمور الآتية التي تنطوي غالباً على درجة من عدم الموضوعية:

- مناهج التقويم ومفاهيمه وأساليبه وعوامله التي سيتم استخدامها في طريقة التقدير، مع الأخذ في الحسبان المعرفة المتاحة، في حالة عدم تحديد هذه الأمور بموجب متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق؛
- مصادر البيانات المناسبة التي سيتم استخدامها، طالما كانت خصائص التقويم قابلة للرصد في حال وجود العديد من مصادر البيانات المحتملة؛
- الافتراضات أو مدى الافتراضات المناسبة التي سيتم وضعها، إذا كانت خصائص التقويم غير قابلة للرصد، مع الأخذ في الحسبان أفضل البيانات المتوفرة، على سبيل المثال، وجهات النظر في السوق؛
- مدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة الذي سيُختار من بينه المبلغ المقدر، والاحتمالية النسبية لاتساق مبالغ معينة ضمن ذلك المدى مع ما يهدف إليه أساس القياس المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق؛
- اختيار الإدارة للمبلغ المقدر، والإفصاحات المتعلقة به التي سيتم تقديمها، في القوائم المالية.

١٤. ينطوي وضع افتراضات عن أحداث أو حالات مستقبلية على استخدام الحكم والاجتهاد، وتتباين صعوبة القيام بذلك تبعاً لدرجة عدم تأكد تلك الأحداث أو الحالات. وتعتمد الدقة التي من الممكن أن تُتوقع بها أحداث أو حالات مستقبلية غير أكيدة على درجة إمكانية تحديد تلك الأحداث أو الحالات بناءً على المعرفة، بما في ذلك المعرفة بالحالات والأحداث الماضية والنواتج المتعلقة بها. كما يسهم الافتقار إلى الدقة في حالة عدم تأكد التقدير، كما هو موضح أعلاه.

١٥. وفيما يتعلق بالنواتج المستقبلية، فلن تكون هناك حاجة لوضع افتراضات إلا لتلك الجوانب غير الأكيدة في الناتج. فعلى سبيل المثال، عند النظر في قياس هبوط محتمل في قيمة مبلغ مستحق التحصيل لإحدى صفقات بيع المنتجات في تاريخ قائمة المركز المالي، قد يكون المبلغ مستحق التحصيل محدداً بصورة لا لبس فيها وقابلاً للرصد بشكل مباشر في مستندات المعاملة ذات الصلة. والجانب الذي قد يكون غير أكيد هو مبلغ الخسارة، إن وجد، بسبب الهبوط في القيمة. وفي هذه الحالة، قد لا تكون الافتراضات ضرورية إلا فيما يتعلق باحتمالية الخسارة ومبلغ وتوقيت أية خسارة من ذلك القبيل.

١٦. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، قد تكون مبالغ التدفقات النقدية المجسَّدة في الحقوق المتعلقة بأصل من الأصول غير أكيدة. وفي تلك الحالات، قد يكون من الضروري وضع افتراضات حول كل من مبالغ الحقوق الأساسية في التدفقات النقدية والخسائر المحتملة بسبب الهبوط في القيمة.

١٧. قد يكون من الضروري أن تأخذ الإدارة في الحسبان المعلومات المتعلقة بالحالات والأحداث الماضية، جنباً إلى جنب مع الاتجاهات والتوقعات الحالية بشأن التطورات المستقبلية. فالحالات والأحداث الماضية توفر معلومات تاريخية يمكن أن توضح أنماطاً تاريخية متكررة يمكن القياس عليها عند تقويم النواتج المستقبلية. وقد تشير هذه المعلومات التاريخية أيضاً إلى أنماط متغيرة في هذا السلوك على مدار الوقت (الدورات أو الاتجاهات). وقد يشير ذلك إلى أن أنماط السلوك التاريخية الأساسية كانت تتغير بطرق يمكن التنبؤ بها نوعاً ما ويمكن أن يُقاس عليها أيضاً عند تقويم النواتج المستقبلية. وقد تتوفر أيضاً أنواع أخرى من المعلومات تشير إلى احتمال حدوث تغيرات في الأنماط التاريخية لهذا السلوك أو في الدورات أو الاتجاهات المتعلقة به. وقد تكون هناك حاجة إلى ممارسة اجتهادات وأحكام صعبة بشأن القيمة التنبؤية لهذه المعلومات.

١٨. قد يترتب على مدى وطبيعة الاجتهادات (بما في ذلك درجة عدم الموضوعية التي تنطوي عليها) الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية فرصة لتحيز الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتصرف الذي يُعد، وفقاً للإدارة، مناسباً في إجراء التقدير المحاسبي. وعندما يوجد أيضاً مستوى مرتفع من التعقيد أو مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير، أو كلا الأمرين معاً، فقد يرتفع أيضاً خطر التحيز أو الغش من جانب الإدارة، وفرصة حدوث ذلك.

علاقة عدم تأكد التقدير بعدم الموضوعية والتعقيد

١٩. ينشأ عن حالة عدم تأكد التقدير تباين ملازم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة التي قد يتم استخدامها لإجراء التقدير المحاسبي. وينشأ عن هذا عدم موضوعية، ومن ثم، الحاجة إلى استخدام الاجتهاد أو الحكم في إجراء التقدير المحاسبي. وتكون هذه الاجتهادات أو الأحكام ضرورية عند اختيار الطرق ومصادر البيانات المناسبة ووضع الافتراضات واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية. وتمارس هذه الاجتهادات والأحكام في سياق متطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق. ولكن نظراً لوجود قيود على توفر، وعلى إمكانية الوصول إلى، المعرفة أو المعلومات اللازمة لدعم هذه الاجتهادات والأحكام، فإنها تكون غير موضوعية بطبيعتها.

٢٠. تخلق حالة عدم الموضوعية التي تنطوي عليها هذه الاجتهادات فرصة لوقوع تحيز غير متعمد أو متعمد من جانب الإدارة في إجرائها. وتتطلب العديد من الأُطُر المحاسبية أن تكون المعلومات المُعدَّة لغرض الإدراج في القوائم المالية معلومات محايدة (بعبارة أخرى، ينبغي أن تكون غير منحازة). ونظراً لأن هذا التحيز يمكن، على الأقل من حيث المبدأ، إزالته من آلية التقدير، فإن مصادر التحيز المحتمل في الاجتهادات الممارسة لعلاج عدم الموضوعية تُعد مصادر تحريف محتمل وليس مصادر لعدم تأكد التقدير.

٢١. ينشأ أيضاً عن التباين الملازم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة التي قد يتم استخدامها لإجراء تقدير محاسبي (انظر الفقرة ١٩) تباين في نواتج القياس المحتملة. ويتوقف حجم مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة على درجة عدم تأكد التقدير، ويُشار إليه غالباً بلفظ حساسية التقدير المحاسبي. وإضافة إلى تحديد نواتج القياس، تنطوي آلية التقدير أيضاً على إجراء تحليل لتأثير التباين الملازم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة على مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة (يُشار إليه بلفظ تحليل الحساسية).

٢٢. إن إعداد عرض في القوائم المالية يحقق التعبير الصادق عن أحد التقديرات المحاسبية (بعبارة أخرى، تعبيراً كاملاً ومحايداً وخالياً من الخطأ)، عندما يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق ذلك، يشتمل على إجراء اجتهادات مناسبة عند اختيار الإدارة للمبلغ المقدر الذي يتم اختياره بشكل مناسب من مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، والإفصاحات المتعلقة به التي تصف على نحو مناسب حالة عدم تأكد التقدير. وقد تنطوي هذه الاجتهادات نفسها على عدم موضوعية، بناءً على طبيعة المتطلبات الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق التي تتناول هذه الأمور. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق استخدام أساس محدد (مثل متوسط ترجحه الاحتمالات أو أفضل تقدير) لاختيار الإدارة للمبلغ المقدر. وبالمثل، قد يتطلب الإطار تقديم إفصاحات محددة أو إفصاحات تحقق أهداف الإفصاح المحددة أو إفصاحات إضافية لازمة لتحقيق العرض العادل في ظل الظروف القائمة.

٢٣. رغم أن التقدير المحاسبي الذي يخضع لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير قد يكون قابلاً للقياس بدقة أقل من التقدير المحاسبي الذي يخضع لدرجة منخفضة من عدم تأكد التقدير، فإن التقدير المحاسبي قد يظل على قدرٍ كاف من الأهمية لمستخدمي القوائم المالية ليتم إثباته في هذه القوائم إذا كان من الممكن تحقيق تعبير صادق عن البند عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المنطبق. وفي بعض الحالات، قد يكون عدم تأكد التقدير كبيراً جداً بحيث لا يتم الوفاء بضوابط الإثبات الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق ولا يمكن إثبات التقدير المحاسبي في القوائم المالية. وحتى في هذه الظروف، قد تظل هناك متطلبات إفصاح ذات صلة، على سبيل المثال الإفصاح عن المبلغ الواحد المقدر أو مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة والمعلومات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير والقيود التي ينطوي عليها إثبات البند. وقد تكون متطلبات إطار التقرير المالي المنطبقة في هذه الظروف محددة بدرجات متفاوتة. وبالتالي، قد توجد في هذه الظروف اجتهادات وأحكام إضافية يلزم ممارستها، تنطوي على درجة من عدم موضوعية.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ١٤٦)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

من بين الأمور التي قد يأخذ المراجع في الحسبان إبلاغها للمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتي تتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات:

(أ) كيفية قيام الإدارة بتحديد المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، أو الحاجة إلى إجراء تغييرات فيها.

(ب) مخاطر التحريف الجوهري.

(ج) الأهمية النسبية التي تمثلها التقديرات المحاسبية للقوائم المالية ككل.

(د) فهم الإدارة (أو عدم فهمها) لطبيعة التقديرات المحاسبية ومداها والمخاطر المرتبطة بها.

(ه) ما إذا كانت الإدارة قد طبقت المهارات أو المعرفة المتخصصة المناسبة أو استعانت بالخبراء المناسبين.

(و) وجهات نظر المراجع حول الاختلافات بين المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره والمبلغ الذي قدرته الإدارة.

(ز) وجهات نظر المراجع حول مدى مناسبة اختيار السياسات المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.

(ح) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

(ط) ما إذا كان هناك تغيير، أو كان ينبغي أن يكون هناك تغيير، عن الفترة السابقة في الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية.

(ي) المواضع التي كان فيها تغيير عن الفترة السابقة في طرق إجراء التقدير المحاسبي، وأسباب ذلك التغيير، وأيضاً ناتج التقديرات المحاسبية في الفترات السابقة.

(ك) ما إذا كانت طرق الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك عندما تكون الإدارة قد استخدمت أحد النماذج، تُعد مناسبة في سياق أهداف القياس والطبيعة والظروف والحالات والمتطلبات الأخرى المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق.

(ل) طبيعة وآثار الافتراضات المهمة المستخدمة في التقديرات المحاسبية ودرجة عدم الموضوعية التي انطوى عليها وضع الافتراضات.

(م) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة.

(ن) ما إذا كان للإدارة نية لتنفيذ تصرفات محددة وقدرتها على القيام بها، عندما يكون لذلك صلة بمدى مناسبة الافتراضات المهمة أو التطبيق المناسب لإطار التقرير المالي المنطبق.

(س) كيف أخذت الإدارة في الحسبان الافتراضات أو النواتج البديلة ولماذا رفضتها، أو كيف عالجت الإدارة على أي نحو آخر حالة عدم تأكد التقدير عند إجراء التقدير المحاسبي.

(ع) ما إذا كانت البيانات والافتراضات المهمة المستخدمة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

(ف) ملاءمة المعلومات المتحصل عليها من مصدر معلومات خارجي وإمكانية الاعتماد عليها.

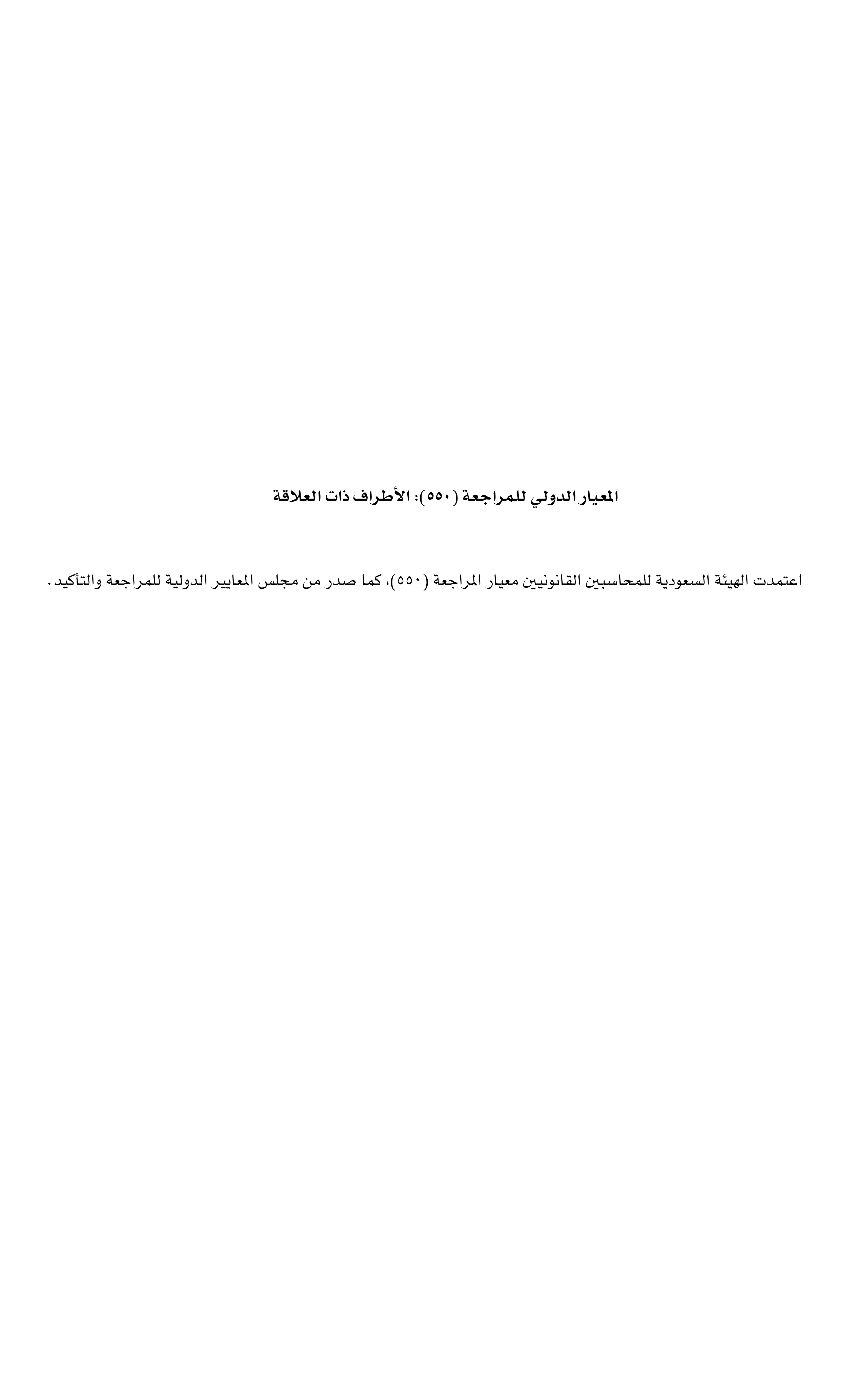
(ص) الصعوبات المهمة التي تمت مواجهتها عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالبيانات المتحصل عليها من مصدر معلومات خارجي أو عمليات التقويم التي نفذتها الإدارة أو أحد الخبراء الذين استعانت بهم.

(ق) الاختلافات المهمة في الأحكام والاجتهادات بين المراجع والإدارة أو الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بعمليات التقويم.

(ر) التأثيرات المحتملة على القوائم المالية للمنشأة بسبب المخاطر الجوهرية وأشكال التعرض التي يلزم الإفصاح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك عدم تأكد التقدير المرتبط بالتقديرات المحاسبية.

(ش) مدى معقولية الإفصاحات عن عدم تأكد التقدير في القوائم المالية.

(ت) ما إذا كانت قرارات الإدارة فيما يتعلق بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية قد تم اتخاذها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.



المعيار الدولي للمراجعة (٥٥٠): الأطراف ذات العلاقة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٥٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٥٠)

الأطراف ذات العلاقة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٥٠) "*الأطراف ذات العلاقة*" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة عند مراجعة القوائم المالية. ويستفيض هذا المعيار على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥)[١] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٢] ومعيار المراجعة (٢٤٠)[٣] فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

٢. تتم العديد من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في سياق العمل الطبيعي. وفي مثل هذه الظروف، قد لا تنطوي هذه المعاملات على خطر تحريف جوهري في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات المماثلة مع الأطراف التي ليست ذات علاقة. ومع ذلك، قد ينشأ عن طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، في بعض الظروف، مخاطر تحريف جوهري في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات مع الأطراف التي ليست ذات علاقة. فعلى سبيل المثال:

- قد تعمل الأطراف ذات العلاقة من خلال مدى واسع ومعقد من العلاقات والهياكل التنظيمية، مع ما يقابل ذلك من زيادة في تعقيد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- قد تكون نظم المعلومات غير فاعلة في تحديد أو تلخيص المعاملات والأرصدة القائمة بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة.
- قد لا تتم المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بموجب شروط وأحكام السوق العادية؛ فعلى سبيل المثال، قد تتم بعض المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بدون عوَض.

مسؤوليات المراجع

٣. نظراً لأن الأطراف ذات العلاقة ليست مستقلة عن بعضها، فإن العديد من أطر التقرير المالي تضع متطلبات خاصة للمحاسبة والإفصاح عن العلاقات والمعاملات والأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة، لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعتها وتأثيراتها الفعلية أو المحتملة على القوائم المالية. وعندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق تلك المتطلبات، يتحمل المراجع مسؤولية تنفيذ إجراءات مراجعة لتحديد مخاطر التحريف الجوهري الناتجة عن عدم قيام المنشأة بالمحاسبة أو الإفصاح عن العلاقات أو المعاملات أو الأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها والاستجابة لها بالشكل المناسب وفقاً لمتطلبات الإطار.

٤. حتى في حالة تحديد إطار التقرير المالي المنطبق لحدٍ أدنى من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة، أو عدم تحديده لأي متطلبات على الإطلاق، فإن المراجع يحتاج رغم ذلك إلى التوصل إلى فهم لعلاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة، بما يكفي لتمكينه من استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية: (راجع: الفقرة أ١)

(أ) تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو (راجع: الفقرة أ٢)

(ب) غير مضللة (لأطر الالتزام)، (راجع: الفقرة أ٣)

وذلك إذا كانت هذه القوائم تتأثر بتلك العلاقات والمعاملات.

٥. بالإضافة إلى ذلك، فإن فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، يُعد ذا صلة بتقويم المراجع لما إذا كان واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش موجوداً، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٢٤٠)،[٤] لأن الغش قد يتم ارتكابه بشكلٍ أسهل من خلال الأطراف ذات العلاقة.

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

[٢] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة"

[٣] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

[٤] معيار المراجعة ٢٤٠، الفقرة ٢٥

٦. بسبب القيود الملازمة لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة.[٥] وفي سياق الأطراف ذات العلاقة، تكون التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أكبر لأسباب مثل ما يلي:

- احتمال عدم علم الإدارة بوجود جميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، خاصةً إذا لم يحدد إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.
- احتمال أن تنشأ عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة فرصة أكبر للتواطؤ أو الإخفاء أو التلاعب من قبل الإدارة.

٧. وبناءً على ذلك، فإن التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٢٠٠)[٦] يُعد ذا أهمية خاصة في هذا السياق، نظراً لإمكانية وجود علاقات ومعاملات غير مفصح عنها مع الأطراف ذات العلاقة. وتهدف المتطلبات الواردة في هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وفى تصميم إجراءات مراجعة تستجيب للمخاطر المقيَّمة.

تاريخ السريان

٨. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٩. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) التوصل إلى فهم للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بغض النظر عمّا إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يحدد متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، وبما يكفي لتمكين المراجع من:

(١) إدراك عوامل خطر الغش، إن وجدت، الناتجة عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، والتي تعد ذات صلة بتحديد مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش وتقييمها؛

(٢) استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وبقدر تأثر هذه القوائم بتلك العلاقات والمعاملات:

أ. تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو

ب. غير مضللة (لأطر الالتزام)؛

(ب) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما يضع هذا الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.

التعريفات

١٠. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) معاملة على أساس تجاري: معاملة تبرم طبقاً لشروط وأحكام بين مشترٍ وبائع تتوفر لديهما الرغبة في التعامل ولا تربطهما أي علاقة، ويتصرفان بشكل مستقل عن بعضهما ويسعيان لتحقيق مصالحهما على أفضل وجه.

(ب) طرف ذو علاقة: طرف إما أن يكون: (راجع: الفقرات أ٤–أ٧)

---

[٥] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان أ٥٣ وأ٥٤

[٦] معيار المراجعة ٢٠٠، الفقرة ١٥

(١) طرفاً ذا علاقة حسب التعريف الوارد في إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو

(٢) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق حداً أدنى من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة أو لا يضع أي متطلبات على الإطلاق، فإن الطرف ذي العلاقة يكون:

أ. شخصاً أو منشأة أخرى لها على المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو

ب. منشأة أخرى عليها من المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو

ج. منشأة أخرى تكون تحت نفس السيطرة مع المنشأة معدة التقرير من خلال:

١. سيطرة واحدة على ملكيتهما؛ أو

٢. ملاكهما الذين يمثلون أفراد أسرة مقربين؛ أو

٣. خضوعهما لنفس الإدارة.

ومع ذلك، لا تعد المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة من جانب الدولة (بعبارة أخرى، حكومة وطنية أو إقليمية أو محلية) ذات علاقة، ما لم ترتبط بمعاملات مهمة أو تشترك في الموارد إلى حد كبير مع بعضها.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١١. كجزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، التي يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٢٤٠) من المراجع تنفيذها أثناء المراجعة،[٧] يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات المراجعة والأنشطة المتعلقة بها الموضحة في الفقرات ١٢-١٧، للحصول على معلومات ملائمة لتحديد مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. (راجع: الفقرة أ٨)

فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

١٢. يجب أن يتضمن النقاش الذي يجريه فريق الارتباط والذي يتطلبه معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٢٤٠)[٨] النظر بشكل خاص في مدى قابلية تعرض القوائم المالية لتحريف جوهري بسبب غش أو خطأ، قد ينتج عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (راجع: الفقرتين أ٩، أ١٠)

١٣. يجب أن يستفسر المراجع من الإدارة عن:

(أ) هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، بما في ذلك ما طرأ عليها من تغييرات عن الفترة السابقة؛ (راجع: الفقرات أ١١–أ١٤)

(ب) طبيعة العلاقات بين المنشأة وهذه الأطراف ذات العلاقة؛

(ج) ما إذا كانت المنشأة قد دخلت في أية معاملات مع هذه الأطراف ذات العلاقة خلال الفترة، ونوع المعاملات والغرض منها في حال حدوثها.

١٤. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة ومن آخرين داخل المنشأة، وأن ينفِّذ الإجراءات الأخرى التي يراها مناسبة من إجراءات تقييم المخاطر، للتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة، إن وجدت، التي وضعتها الإدارة من أجل: (راجع: الفقرات أ١٥–أ٢٠)

(أ) تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

---

٧ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٥؛ ومعيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٧

٨ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ١٠؛ ومعيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦

(ب) التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة واعتمادها؛ (راجع: الفقرة أ٢١)

(ج) التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي واعتمادها.

الانتباه الدائم للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند فحص السجلات أو المستندات

١٥. يجب أن يظل المراجع منتبهاً أثناء المراجعة، عند التقصي عن السجلات أو المستندات، للترتيبات أو المعلومات الأخرى التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة، ولم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع. (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣)

وعلى وجه الخصوص، يجب على المراجع أن يتقصى عن الآتي، للبحث عمّا يشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة، لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع:

(أ) المصادقات البنكية والقانونية التي تم الحصول عليها كجزء من إجراءات المراجع؛

(ب) محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة؛

(ج) السجلات أو المستندات الأخرى التي يرى المراجع أنها ضرورية وفقاً لظروف المنشأة.

١٦. إذا قام المراجع بتحديد وجود معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة عند تنفيذ إجراءات المراجعة التي تتطلبها الفقرة ١٥، أو من خلال إجراءات مراجعة أخرى، فيجب عليه أن يستفسر من الإدارة عما يلي: (راجع: الفقرتين أ٢٤، أ٢٥)

(أ) طبيعة هذه المعاملات؛ (راجع: الفقرة أ٢٦)

(ب) ما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة يمكن أن تكون مشاركة في هذه المعاملات. (راجع: الفقرة أ٢٧)

تبادل المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة مع فريق الارتباط

١٧. يجب على المراجع أن يتبادل المعلومات الملائمة التي تم الحصول عليها عن الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة مع الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. (راجع: الفقرة أ٢٨)

تحديد مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها

١٨. للوفاء بما يتطلبه معيار المراجعة (٣١٥) من تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها،[٩] يجب على المراجع أن يحدد ويقيم مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وأن يحدد ما إذا كان أي من تلك المخاطر يعد خطراً مهماً. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المراجع أن يتعامل مع المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة والمحدد حدوثها خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة على أنها معاملات تنشأ عنها مخاطر مهمة.

١٩. إذا قام المراجع بتحديد عوامل خطر الغش (بما في ذلك، الظروف المرتبطة بوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مُهيمن) عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها بخصوص الأطراف ذات العلاقة، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان تلك المعلومات عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠). (راجع: الفقرات أ٦، أ٢٩، أ٣٠)

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

٢٠. كجزء من متطلب معيار المراجعة (٣٣٠) الخاص باستجابة المراجع للمخاطر المقيَّمة،[١٠] يُصمم المراجع وينفذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة التي تكون مصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة هذه ما تتطلبه الفقرات ٢١-٢٤. (راجع: الفقرات أ٣١-أ٣٤)

---

[٩] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٢٥

[١٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٥، ٦

تحديد الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق

٢١. إذا حدد المراجع ترتيبات أو معلومات تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الظروف المحيطة تؤكد وجود تلك العلاقات أو المعاملات.

٢٢. إذا حدد المراجع أطرافاً ذات علاقة أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع، فيجب عليه:

(أ) إبلاغ أعضاء فريق الارتباط الآخرين على الفور بالمعلومات ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة أ٣٥)

(ب) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة:

(١) مطالبة الإدارة بتحديد جميع المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً لكي يقوم المراجع بتقويم إضافي لها؛

(٢) الاستفسار عن سبب إخفاق أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في التمكين من تحديد العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو الإفصاح عنها؛

(ج) تنفيذ إجراءات مراجعة أساس مناسبة فيما يتعلق بتلك الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، المحددة حديثاً؛ (راجع: الفقرة أ٣٦)

(د) إعادة النظر في خطر احتمال وجود أطراف ذات علاقة أخرى أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة أخرى، لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع، وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية عند الضرورة؛

(ه) تقويم الآثار التي تلحق المراجعة إذا تبين أن عدم الإفصاح من قبل الإدارة كان متعمداً (مما يدل على وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش). (راجع: الفقرة أ٣٧)

تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة

٢٣. فيما يتعلق بالمعاملات المهمة المحددة مع الأطراف ذات العلاقة، والتي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، يجب على المراجع:

(أ) التقصي عن العقود أو الاتفاقيات ذات الصلة، إن وجدت، وتقويم ما يلي:

(١) ما إذا كان المبرر التجاري (أو عدمه) للمعاملات يشير إلى أنه قد تم الدخول فيها بغرض إنتاج تقرير مالي مغشوش، أو لإخفاء اختلاس للأصول؛[١١] (راجع: الفقرتين أ٣٨، أ٣٩)

(٢) ما إذا كانت شروط المعاملات تتسق مع توضيحات الإدارة؛

(٣) ما إذا كانت المعاملات قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) الحصول على أدلة مراجعة بأن المعاملات قد تم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب. (راجع: الفقرتين أ٤٠، أ٤١)

الإقرارات بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة كانت تتم على أساس شروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري

٢٤. إذا قدمت الإدارة إقراراً في القوائم المالية يفيد بأن معاملة ما مع طرف ذي علاقة قد تم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن هذا الإقرار. (راجع: الفقرات أ٤٢–أ٤٥)

[١١] معيار المراجعة ٢٤٠، الفقرة ٣٣ (ج)

تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها

٢٥. عند تكوين رأي في القوائم المالية، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)،[١٢] يجب على المراجع تقويم: (راجع: الفقرة أ٤٦)

(أ) ما إذا كانت العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرة أ٤٧)

(ب) ما إذا كانت تأثيرات العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة:

(١) تمنع القوائم المالية من تحقيق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو

(٢) تتسبب في أن تكون القوائم المالية مضللة (لأطر الالتزام).

الإفادات المكتوبة

٢٦. عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات للأطراف ذات العلاقة، فيجب على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم: (راجع: الفقرتين أ٤٨، أ٤٩)

(أ) قد أفصحوا للمراجع عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لديهم علم بها؛

(ب) قد قاموا بالمحاسبة والإفصاح عن تلك العلاقات والمعاملات بشكل مناسب، وفقاً لمتطلبات الإطار.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

٢٧. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مُشاركين في إدارة المنشأة،[١٣] فيجب على المراجع أن يبلغهم بالأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة بخصوص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (راجع: الفقرة أ٥٠)

التوثيق

٢٨. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة أسماء الأطراف ذات العلاقة التي تم تحديدها وطبيعة العلاقات مع هذه الأطراف.[١٤]

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مسؤوليات المراجع

أطر التقرير المالي التي تضع حداً أدنى من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٤)

أ١. إطار التقرير المالي المنطبق الذي يضع حداً أدنى من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة هو إطار يُعرِّف المقصود بالطرف ذي العلاقة ولكن هذا التعريف أضيق نطاقاً إلى حد كبير من التعريف المحدد في الفقرة ١٠(ب)(٢) من هذا المعيار، وبالتالي فإن متطلب الإطار بالإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة سيُطبَّق على عدد أقل بكثير من العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

[١٢] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان ١٠-١٥.

[١٣] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

[١٤] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة أ٦

أطر العرض العادل (راجع: الفقرة ٤(أ))

أ٢. في سياق إطار العرض العادل،[١٥] قد تتسبب العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في عدم تحقيق القوائم المالية للعرض العادل، على سبيل المثال، إذا لم ينعكس الجوهر الاقتصادي لمثل هذه العلاقات والمعاملات في القوائم المالية بشكل مناسب. فمثلاً، قد لا يتحقق العرض العادل إذا تمت المحاسبة عن عملية بيع عقار من قبل المنشأة لمساهم مسيطر بسعر أعلى أو أقل من القيمة السوقية العادلة، على أنها معاملة تنطوي على ربح أو خسارة للمنشأة، في حين أنها قد تشكل مساهمة أو عائداً على رأس المال أو سداداً لتوزيع أرباح.

أطر الالتزام (راجع: الفقرة ٤(ب))

أ٣. في سياق إطار الالتزام، فإن تحديد ما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة تتسبب في أن تكون القوائم المالية مضللة، وفقاً لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (٧٠٠)، يعتمد على الظروف المحيطة بالارتباط. فعلى سبيل المثال، حتى وإن كان عدم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية جاء وفقاً للإطار والأنظمة أو اللوائح المنطبقة، فقد تكون القوائم المالية مضللة إذا كانت نسبة كبيرة من إيرادات المنشأة قد نشأت عن معاملات مع أطراف ذات علاقة، مع عدم الإفصاح عن تلك الحقيقة. ومع ذلك فإنه من النادر جداً أن يرى المراجع أن القوائم المالية المعدة والمعروضة وفقاً لإطار التزام معين تُعتبر مضللة إذا قرر المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٢١٠)[١٦] أن الإطار مقبول.[١٧]

تعريف الطرف ذي العلاقة (راجع: الفقرة ١٠ (ب))

أ٤. تناقش العديد من أطر التقرير المالي مفاهيم السيطرة والنفوذ المهم. وعلى الرغم من أنها قد تناقش تلك المفاهيم مستخدمةً مصطلحات مختلفة، إلا أنها توضح بشكل عام ما يلي:

(أ) أن السيطرة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها؛

(ب) أن النفوذ المهم (الذي يمكن اكتسابه عن طريق ملكية الأسهم أو بموجب قانون أو اتفاقية) هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة، ولكنه لا يُعدّ سيطرة على تلك السياسات.

أ٥. قد يشير وجود العلاقات الآتية إلى وجود سيطرة أو نفوذ مهم:

(أ) امتلاك حقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو مصالح مالية أخرى في المنشأة.

(ب) امتلاك المنشأة لحقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو مصالح مالية أخرى في منشآت أخرى.

(ج) العضوية مع المكلفين بالحوكمة أو في الإدارة الرئيسية (أيّ أعضاء الإدارة الذين يملكون الصلاحية والمسؤولية عن تخطيط وتوجيه أنشطة المنشأة والرقابة عليها).

(د) فرد الأسرة المقرب لأي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (ج).

(ه) وجود علاقة عمل مهمة مع أي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (ج).

الأطراف ذات العلاقة التي لها نفوذ مهيمن

أ٦. قد تكون الأطراف ذات العلاقة، بحكم قدرتها على ممارسة سيطرة أو نفوذ مهم، في وضع يمكّنها من ممارسة نفوذ مُهيمن على المنشأة أو إدارتها. ومن الملائم أخذ مثل هذا السلوك في الحسبان عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، كما هو موضح بشكل أكثر تفصيلاً في الفقرتين أ٢٩ وأ٣٠.

[١٥] تحدد الفقرة ١٣ (أ) من معيار المراجعة (٢٠٠) معنى العرض العادل وأُطُر الالتزام.

[١٦] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(أ)

[١٧] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة أ١٧

المنشآت ذات الغرض الخاص كأطراف ذات علاقة

أ٧. في بعض الظروف، قد تكون منشأة ذات غرض خاص[١٨] طرفاً ذا علاقة بالمنشأة لأن المنشأة قد تكون من حيث الجوهر مسيطرة عليها بالفعل، حتى وإن كانت المنشأة تملك القليل من حقوق الملكية في المنشأة ذات الغرض الخاص، أو لا تملك أي حقوق فيها على الإطلاق.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ١١)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٨. قد تتأثر مسؤوليات المراجع في القطاع العام فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالتكليف الرسمي بالمراجعة، أو بالالتزامات المترتبة على منشآت القطاع العام بموجب نظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى. وبالتالي، فإن مسؤوليات المراجع في القطاع العام قد لا تقتصر على مواجهة مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بل قد تتضمن أيضاً مسؤولية أوسع نطاقاً لمواجهة مخاطر عدم الالتزام بنظام أو لائحة أو أمر ملزم آخر يحكم أجهزة القطاع العام ويضع متطلبات محددة بشأن ممارسة الأعمال التجارية مع الأطراف ذات العلاقة. وإضافة لذلك، قد يحتاج المراجع في القطاع العام إلى أن يأخذ في الحسبان متطلبات التقرير المالي للقطاع العام فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، التي قد تختلف عن تلك الموجودة في القطاع الخاص.

فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

النقاش بين فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٢)

أ٩. من بين الأمور التي قد يتم تناولها في النقاش بين فريق الارتباط ما يلي:

- طبيعة ومدى علاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة (باستخدام، على سبيل المثال، سجل المراجع الخاص بالأطراف ذات العلاقة التي تم تحديدها، والمحدَّث بعد كل مراجعة).
- التركيز على أهمية الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، فيما يتعلق باحتمال وجود تحريف جوهري مصاحب للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- ظروف أو أوضاع المنشأة التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة، لم تقم الإدارة بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع (على سبيل المثال، وجود هيكل تنظيمي معقد، أو استخدام منشآت ذات غرض خاص لإجراء معاملات خارج قائمة المركز المالي أو وجود نظام معلومات غير كافٍ).
- السجلات أو المستندات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة.
- الأهمية التي تضعها الإدارة والمكلفون بالحوكمة لتحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب (عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات علاقة)، وما يرتبط بذلك من خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة ذات الصلة.

أ١٠. إضافة إلى ذلك، قد يتضمن النقاش في سياق الغش اعتبارات محددة عن كيفية تورط الأطراف ذات العلاقة في الغش. فعلى سبيل المثال:

- كيف يمكن استخدام المنشآت ذات الغرض الخاص التي تسيطر عليها الإدارة في تسهيل إدارة الأرباح.
- كيف يمكن ترتيب المعاملات بين المنشأة وشريك تجاري معروف لعضوٍ رئيسي في الإدارة من أجل تسهيل اختلاس أصول المنشأة.

---

[١٨] تقدم الفقرتان أ٣٤ وأ٣٥ من معيار المراجعة (٣١٥) إرشادات بشأن طبيعة المنشأة ذات الغرض الخاص.

هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة (راجع: الفقرة ١٣ (أ))

أ١١. عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فإن المعلومات المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة من المرجح أن تكون متاحة بسهولة للإدارة، لأنه سيكون من اللازم أن تقوم نظم معلومات المنشأة بتسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ومعالجتها وتلخيصها، لتمكين المنشأة من الوفاء بمتطلبات المحاسبة والإفصاح المنصوص عليها في الإطار. وبالتالي، فمن المرجح أن يكون لدى الإدارة قائمة شاملة بالأطراف ذات العلاقة والتغيرات التي طرأت عليها عن الفترة السابقة. وفيما يتعلق بالارتباطات المتكررة، يوفر طرح الاستفسارات أساساً لمقارنة المعلومات المقدمة من الإدارة بسجل المراجع الخاص بالأطراف ذات العلاقة التي تمت الإحاطة بها في عمليات المراجعة السابقة.

أ١٢. لكن عندما لا يضع الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فقد لا يتوفر لدى المنشأة مثل هذه النظم المعلوماتية. وفي ظل هذه الظروف، يمكن ألا تكون الإدارة على علم بوجود جميع الأطراف ذات العلاقة. وعلى الرغم من ذلك، فإن المتطلب الخاص بطرح الاستفسارات المحددة في الفقرة ١٣، يظل منطبقاً، لأن الإدارة قد تكون على علم بالأطراف المستوفية لشروط تعريف الطرف ذي العلاقة الموضح في هذا المعيار. ومع ذلك، وفي مثل هذه الحالة، فمن المرجح أن تشكل استفسارات المراجع المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة جزءاً من إجراءات تقييم المراجع للمخاطر والأنشطة المتعلقة بها التي يتم تنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) للحصول على معلومات تتعلق بما يلي:

- ملكية المنشأة وهياكل الحوكمة فيها؛
- أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة والتي تخطط للقيام بها؛
- طريقة تنظيم المنشأة وكيفية تمويلها.

وفي الحالات الخاصة المتعلقة بعلاقات السيطرة الواحدة، ولأنه من الأرجح أن تكون الإدارة على علم بتلك العلاقات إذا كانت لها أهمية اقتصادية بالنسبة للمنشأة، فمن المرجح أن تكون استفسارات المراجع أكثر فاعلية إذا ركزت على ما إذا كانت الأطراف التي تدخل معها المنشأة في معاملات مهمة، أو تشترك معها في الموارد بدرجة كبيرة، تُعد أطرافاً ذات علاقة.

أ١٣. في سياق مراجعة المجموعات، يتطلب معيار المراجعة (٦٠٠) أن يوفر فريق ارتباط المجموعة لكل مراجع مكون من مكونات المجموعة قائمةً بالأطراف ذات العلاقة مُعدَّة من قبل إدارة المجموعة وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون فريق ارتباط المجموعة على علم بها.[١٩] وعندما تكون المنشأة مكوِّناً داخل مجموعة، فإن هذه المعلومات توفر أساساً مفيداً لاستفسارات المراجع من الإدارة عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

أ١٤. قد يحصل المراجع أيضاً على بعض المعلومات المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة من خلال الاستفسارات من الإدارة أثناء عملية قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

أدوات رقابة المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ١٤)

أ١٥. الآخرون داخل المنشأة هم الذين يعرفون على الأرجح العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، وأدوات رقابة المنشأة على مثل هذه العلاقات والمعاملات. وقد يشمل هؤلاء الأشخاص التاليين، طالما أنهم لا يشكلون جزءاً من الإدارة:

- المكلفين بالحوكمة؛
- الموظفين الذين يشغلون منصباً يقومون من خلاله بإنشاء أو معالجة أو تسجيل المعاملات، التي تكون مهمة وتقع خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، وأولئك الذين يشرفون على هؤلاء الموظفين أو يراقبونهم؛
- وظيفة المراجعة الداخلية؛
- المستشار القانوني الداخلي؛
- مسؤول الالتزام بالسلوك الأخلاقي، أو من يعادله.

---

[١٩] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ٤٠ (هـ).

أ١٦. تتم المراجعة على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقرّوا وفهموا أنهم يتحملون المسؤولية عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء، وعن الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.[٢٠] وبناءً عليه، وعندما يضع الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فإن إعداد القوائم المالية يتطلب أن تقوم الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بتصميم أدوات رقابة كافية على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتطبيق هذه الأدوات وصونها، بحيث يتم تحديد هذه العلاقات والمعاملات والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لهذا الإطار. وعند أدائهم لدورهم الإشرافي، يقوم المكلفون بالحوكمة بمتابعة كيفية قيام الإدارة بالوفاء بمسؤولياتها عن تلك الأدوات الرقابية. وبغض النظر عن أي متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة قد يضعها الإطار، فإن المكلفين بالحوكمة، وعند أدائهم لدورهم الإشرافي، قد يحصلون على معلومات من الإدارة تمكّنهم من فهم الطبيعة والمبرر التجاري للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

أ١٧. للوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣١٥) بشأن التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة،[٢١] قد يأخذ المراجع في الحسبان سمات بيئة الرقابة ذات الصلة بتخفيف مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، مثل:

- قواعد السلوك الأخلاقي الداخلية، التي يتم إبلاغها إلى موظفي المنشأة وفرضها بشكل مناسب، والتي تحكم الظروف التي قد تجري فيها المنشأة أنواعاً محددة من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- السياسات والإجراءات للإفصاح الصريح وفي الوقت المناسب عن مصالح الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- تحديد المسؤوليات داخل المنشأة عن تحديد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وتسجيلها وتلخيصها والإفصاح عنها.
- الإفصاح والنقاش في الوقت المناسب بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة، بشأن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، بما في ذلك ما إذا كان المكلفون بالحوكمة قد شككوا بشكل مناسب في المبرر التجاري لتلك المعاملات (على سبيل المثال، عن طريق استشارة مستشارين مهنيين خارجيين).
- وضوح الإرشادات المتعلقة باعتماد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي تنطوي على تضاربات فعلية أو متصورة في المصالح، مثل الاعتماد من لجنة فرعية من المكلفين بالحوكمة مكوَّنة من أفراد مستقلين عن الإدارة.
- عمليات الفحص الدوري من قبل وظيفة المراجعة الداخلية، عند الاقتضاء.
- التصرف الاستباقي الذي تتخذه الإدارة من أجل حل قضايا الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، عن طريق القيام على سبيل المثال باستشارة المراجع أو المستشار القانوني الخارجي.
- وجود سياسات وإجراءات تتعلق بالكشف عن المخالفات، عند الاقتضاء.

أ١٨. قد تكون أدوات الرقابة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة داخل بعض المنشآت قاصرة أو غير موجودة لعدة أسباب، مثل:

- انخفاض الأهمية التي توليها الإدارة لتحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها.
- غياب الإشراف المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.
- التجاهل المتعمد لأدوات الرقابة بسبب أن الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة قد تكشف عن معلومات ترى الإدارة أنها حساسة، على سبيل المثال، وجود معاملات يشترك فيها أفراد من عائلات الإدارة.
- عدم كفاية فهم الإدارة للمتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة التي يفرضها إطار التقرير المالي المنطبق.

---

[٢٠] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٤

[٢١] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ١٤

- غياب متطلبات الإفصاح بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

وفي حالة عدم فاعلية أدوات الرقابة أو عدم وجودها، قد لا يكون بمقدور المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. وإذا كان هذا هو الحال، فقد يأخذ المراجع في الحسبان، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)،[٢٢] ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة، بما في ذلك على الرأي الوارد في تقرير المراجع.

أ١٩. غالباً ما ينطوي التقرير المالي المغشوش على تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة التي قد تبدو في حالات أخرى أنها تعمل بفاعلية.[٢٣] ويزيد خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة إذا كانت للإدارة علاقات تنطوي على سيطرة أو نفوذ مهم مع الأطراف التي تتعامل معها المنشأة، لأن هذه العلاقات قد توفر للإدارة دوافع وفرصاً أكبر لارتكاب الغش. فعلى سبيل المثال، قد توفر المصالح المالية للإدارة في أطراف معينة ذات علاقة دوافع تشجع الإدارة على تجاوز أدوات الرقابة عن طريق: (أ) توجيه المنشأة، بشكل يتضارب مع مصالحها، بإبرام معاملات لصالح هذه الأطراف، أو (ب) التواطؤ مع هذه الأطراف أو التحكم في تصرفاتها. ومن أمثلة الغش المحتمل:

- وضع شروط وهمية للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، تهدف إلى تحريف المبرر التجاري لهذه المعاملات.
- التنظيم المنطوي على غش لنقل الأصول من أو إلى الإدارة أو أشخاص آخرين بمبالغ أعلى أو أقل بكثير من القيمة السوقية.
- الدخول في معاملات مُعقَّدة مع الأطراف ذات العلاقة، مثل المنشآت ذات الغرض الخاص، وتنظيم هذه المعاملات على نحو يهدف إلى تحريف المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٢٠. من المرجح أن تكون أنشطة الرقابة في المنشآت الأصغر أقل رسمية، وقد لا يكون في تلك المنشآت آليات موثقة للتعامل مع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. وقد يخفف المدير المالك من بعض المخاطر الناشئة عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أو من المحتمل أن يزيد من تلك المخاطر، من خلال المشاركة النشطة في جميع الجوانب الرئيسية للمعاملات. وفيما يتعلق بتلك المنشآت، قد يتوصل المراجع إلى فهم للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وأي أدوات رقابة قد تكون مطبقة عليها، من خلال الاستفسار من الإدارة إضافة إلى اتخاذ إجراءات أخرى، مثل ملاحظة إشراف الإدارة على الأنشطة وفحصها لها، والتقصي عن الوثائق ذات الصلة المتاحة.

التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة واعتمادها (راجع: الفقرة ١٤ (ب))

أ٢١. ينطوي التصريح على منح إذن من طرف أو أطراف يتمتعون بالسلطة المناسبة (سواءً من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو مساهمي المنشأة) للمنشأة لتدخل في معاملات محددة وفقاً لضوابط محددة مسبقاً، سواءً كانت قائمة على اجتهاد أم لا. وينطوي الاعتماد على قبول تلك الأطراف بالمعاملات التي دخلت فيها المنشأة، بعد التأكد من استيفاء الضوابط التي مُنح التصريح بناءً عليها. ومن أمثلة أدوات الرقابة التي ربما تكون المنشأة قد وضعتها للتصريح بالمعاملات والترتيبات مع الأطراف ذات العلاقة، أو المعاملات والترتيبات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي، واعتماد هذه المعاملات والترتيبات:

- متابعة أدوات الرقابة لتحديد المعاملات والترتيبات التي تحتاج للتصريح والاعتماد.
- اعتماد أحكام وشروط المعاملات والترتيبات من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو من المساهمين، حسب مقتضى الحال.

---

[٢٢] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[٢٣] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرتان ٣٢ وأ٤

الانتباه الدائم للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند فحص السجلات أو المستندات

السجلات أو المستندات التي قد يتقصى عنها المراجع (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢٢. قد يتقصى المراجع أثناء المراجعة عن السجلات أو المستندات التي قد توفر معلومات عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ومثال ذلك:

- المصادقات التي يحصل عليها المراجع من أطراف ثالثة (بالإضافة إلى المصادقات المصرفية والقانونية).
- الإقرارات الزكوية والضريبية الخاصة بالمنشأة.
- المعلومات التي تزود المنشأة السلطات التنظيمية بها.
- سجلات المساهمين للتعرف على المساهمين الرئيسيين في المنشأة.
- بيانات تضارب المصالح المقدمة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة.
- سجلات استثمارات المنشأة وتلك المتعلقة بخططها لمعاشات التقاعد.
- العقود والاتفاقيات المبرمة مع الإدارة الرئيسية أو المكلفين بالحوكمة.
- العقود والاتفاقيات المهمة التي لا تقع في مسار العمل الطبيعي للمنشأة.
- فواتير ومراسلات محددة من المستشارين المهنيين للمنشأة.
- وثائق التأمين على الحياة التي في حوزة المنشأة.
- العقود المهمة التي أُعيد التفاوض عليها من قبل المنشأة خلال الفترة.
- تقارير وظيفة المراجعة الداخلية.
- المستندات المرتبطة بإيداعات المنشأة لدى السلطة المنظمة للأوراق المالية (مثل نشرات الإصدار).

الترتيبات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة ولم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢٣. هو ترتيب يتضمن اتفاقاً رسمياً أو غير رسمي بين المنشأة وطرف آخر واحدٍ أو أكثر لأغراض مثل:

- إنشاء علاقة عمل من خلال وسائط أو هياكل تنظيمية مناسبة.
- القيام بأنواع معينة من المعاملات بموجب شروط وأحكام محددة.
- توفير خدمات معينة أو دعم مالي.

ومن أمثلة الترتيبات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة ولم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع في السابق:

- المشاركة في شركات تضامن غير مسجلة مع أطراف أخرى.
- إبرام اتفاقيات لتوفير خدمات لأطراف معينة بموجب شروط وأحكام خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة.
- الضمانات والعلاقات مع الضامنين.

تحديد وجود معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي (راجع: الفقرة ١٦)

أ٢٤. إن الحصول على معلومات إضافية بشأن المعاملات المهمة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، يمكِّن المراجع من تقويم ما إذا كانت توجد أي من عوامل خطر الغش، ومن تحديد مخاطر التحريف الجوهري، عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.

أ٢٥. قد تتضمن أمثلة المعاملات التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة:

- معاملات حقوق الملكية المعقدة، مثل عمليات إعادة هيكلة الشركات أو عمليات الاستحواذ.
- المعاملات مع المنشآت التي تقع في الخارج في دول ذات أنظمة شركات ضعيفة.
- تأجير أماكن العمل أو تقديم الخدمات الإدارية من قبل المنشأة لطرف آخر دون أن وجود عِوَض لذلك.
- معاملات البيع التي تنطوي على خصومات أو عائدات كبيرة بشكل غير معتاد.
- المعاملات التي تتسم بترتيبات دوّارة، على سبيل المثال، البيع مع التعهد بإعادة الشراء.
- المعاملات التي تتم بموجب عقود يتم تغيير شروطها قبل انتهاء مدتها.

فهم طبيعة المعاملات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي (راجع: الفقرة ١٦ (أ))

أ٢٦. يشمل الاستفسار عن طبيعة المعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، التوصل إلى فهم للمبرر التجاري للمعاملات، والشروط والأحكام التي تمت بموجبها.

الاستفسار عمّا إذا كانت الأطراف ذات العلاقة يمكن أن تكون مشاركة (راجع: الفقرة ١٦ (ب))

أ٢٧. يمكن أن يشارك طرف ذو علاقة في معاملة مهمة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة ليس فقط عن طريق التأثير بشكل مباشر على المعاملة من خلال كونه طرفاً فيها، وإنما أيضاً عن طريق التأثير بشكل غير مباشر من خلال وسيط. وقد يشير مثل هذا التأثير إلى وجود عامل من عوامل خطر الغش.

تبادل المعلومات عن الأطراف ذات العلاقة مع فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٨. تتضمن المعلومات الملائمة عن الأطراف ذات العلاقة التي يمكن تبادلها مع أعضاء فريق الارتباط، على سبيل المثال:

- هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.
- طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- العلاقات أو المعاملات المهمة أو المعقدة مع الأطراف ذات العلاقة، التي قد تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة، وعلى وجه الخصوص المعاملات التي تشارك فيها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة مشاركة مالية.

تحديد مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها

عوامل خطر الغش المصاحبة لطرف ذي علاقة له نفوذ مُهيمن (راجع: الفقرة ١٩)

أ٢٩. تعد الهيمنة على الإدارة من جانب شخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص دون تطبيق أدوات رقابة تعوِّض عن ذلك، عاملاً من عوامل خطر الغش.[٢٤] ومن بين المؤشرات الدالة على وجود نفوذ مهيمن يمارسه طرف ذو علاقة:

- اعتراض الطرف ذي العلاقة على قرارات عمل مهمة اتخذتها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة.
- الرجوع للطرف ذي العلاقة للاعتماد النهائي للمعاملات المهمة.
- محدودية النقاش، أو غيابه التام، بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة حول المقترحات التجارية المقدمة من الطرف ذي العلاقة.
- ندرة الفحص والاعتماد المستقل للمعاملات التي يشترك فيها الطرف ذو العلاقة (أو أحد أفراد أسرته المقربين).

---

[٢٤] الملحق الأول لمعيار المراجعة (٢٤٠)

وقد يوجد أيضاً النفوذ المهيمن في بعض الحالات، إذا كان الطرف ذو العلاقة قد أدى دوراً قيادياً في تأسيس المنشأة، ولا يزال مستمراً في أداء هذا الدور في إدارتها.

أ٣٠. عند وجود عوامل خطر أخرى، قد يشير وجود طرف ذي علاقة له نفوذ مُهيمن إلى وجود مخاطر تحريف جوهري مهمة بسبب الغش. فعلى سبيل المثال:

- قد يشير معدل الدوران المرتفع بشكل غير معتاد في الإدارة العليا أو المستشارين المهنيين إلى ممارسات مغشوشة أو غير أخلاقية تخدم أغراض الطرف ذي العلاقة.
- قد يشير استخدام وسطاء تجاريين في معاملات مهمة دون وجود مبرر تجاري واضح لذلك، إلى أن الطرف ذا العلاقة يمكن أن تكون له مصلحة في تلك المعاملات من خلال السيطرة على هؤلاء الوسطاء لأغراض احتيالية.
- قد تشير الأدلة على المشاركة المفرطة من قبل الطرف ذي العلاقة في اختيار السياسات المحاسبية أو انشغاله الكامل بذلك، أو بتحديد التقديرات المهمة إلى احتمال إعداد تقرير مالي مغشوش.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٣١. تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي قد يختارها المراجع كاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على طبيعة تلك المخاطر وظروف المنشأة.[٢٥]

أ٣٢. من أمثلة إجراءات المراجعة الأساس التي قد ينفذها المراجع عند تقييمه لخطر مهم بأن الإدارة لم تحاسِب أو تُفصِح بشكل مناسب عن معاملات معينة مع أطراف ذات علاقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق (سواء بسبب غش أو خطأ):

- المصادقة على جوانب محددة للمعاملات التي يتم إجراؤها مع وسطاء أو مناقشتها معهم، مثل البنوك أو مكاتب المحاماة أو الضامنين أو الوكلاء، متى كان ذلك عملياً وغير محظورٍ بموجب الأنظمة أو اللوائح أو القواعد الأخلاقية.
- المصادقة على أغراض المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو شروطها المحددة أو مبالغها (قد يكون إجراء المراجعة هذا أقل فاعلية عندما يرى المراجع أن المنشأة من المرجح أن تؤثر على الأطراف ذات العلاقة في ردودها على المراجع).
- القيام عند الاقتضاء بقراءة القوائم المالية أو المعلومات المالية الأخرى ذات الصلة، في حال توفرها، الخاصة بالأطراف ذات العلاقة للبحث عن أدلة بشأن المحاسبة عن المعاملات الواردة في السجلات المحاسبية للأطراف ذات العلاقة.

أ٣٣. في حالة تقييم المراجع لخطر تحريف جوهري مهم بسبب الغش نتيجةً لوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مهيمن، فقد يقوم المراجع، بالإضافة إلى المتطلبات العامة للمعيار (٢٤٠)، بتنفيذ إجراءات مراجعة للتوصل إلى فهم بشأن العلاقات التجارية التي ربما يكون الطرف ذو العلاقة قد أقامها بشكل مباشر أو غير مباشر مع المنشأة ولتحديد الحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية أساس مناسبة. ومن أمثلة تلك الإجراءات ما يلي:

- الاستفسارات من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وإجراء مناقشات معهم.
- الاستفسارات من الطرف ذي العلاقة.
- التقصي عن العقود المهمة المبرمة مع الطرف ذي العلاقة.
- إجراء بحث أساسي مناسب، على سبيل المثال من خلال شبكة الإنترنت أو من خلال قواعد معلومات تجارية خارجية خاصة.
- فحص تقارير الكشف عن المخالفات التي يقدمها الموظفون متى كان يتم الاحتفاظ بها.

---

[٢٥] يقدم معيار المراجعة (٣٣٠) المزيد من الإرشادات بشأن النظر في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. ويضع معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الاستجابات المناسبة للمخاطر المقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش.

أ٣٤. بناءً على نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي يقوم بها المراجع، قد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على أدلة المراجعة دون اختبار أدوات الرقابة المُطبَّقة في المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. ومع ذلك، وفي بعض الظروف، قد يكون من غير الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من خلال إجراءات المراجعة الأساس وحدها فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. فعلى سبيل المثال، عندما تكون المعاملات داخل المجموعة بين المنشأة ومكوناتها كثيرة ويكون هناك قدر كبير من المعلومات عن هذه المعاملات قد تم إنشاؤه أو تسجيله أو معالجته أو التقرير عنه بشكل إلكتروني ضمن نظام متكامل، فقد يرى المراجع أنه من غير الممكن تصميم إجراءات مراجعة أساس فعّالة من شأنها أن تقلل في حد ذاتها من مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة لهذه المعاملات إلى مستوى منخفض بشكل مقبول. وفي مثل هذه الحالة، وللوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) الذي يقضي بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة،[٢٦] فإن المراجع مطالب باختبار أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على اكتمال ودقة تسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

تحديد الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق

إبلاغ فريق الارتباط بالمعلومات عن الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً (راجع: الفقرة ٢٢ (أ))

أ٣٥. إن الإبلاغ الفوري عن أي أطراف ذات علاقة يتم تحديدها حديثاً إلى الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط يساعدهم في تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات تؤثر على نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها بالفعل، والاستنتاجات المستنبطة منها، بما في ذلك ما إذا كانت مخاطر التحريف الجوهري بحاجة إلى إعادة تقييم.

الإجراءات الأساس فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً (راجع: الفقرة ٢٢ (ج))

أ٣٦. تتضمن الأمثلة على إجراءات المراجعة الأساس التي قد ينفذها المراجع فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً:

- القيام باستفسارات عن طبيعة علاقات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً، بما في ذلك (متى كان ذلك مناسباً وغير محظور بموجب نظام أو لائحة أو قواعد أخلاقية) الاستفسار من أطراف خارج المنشأة يُفترض أن لديها معرفة كبيرة بالمنشأة وأعمالها، مثل المستشار القانوني أو الوكلاء الأساسين أو الممثلين الرئيسين أو الاستشاريين أو الضامنين أو شركاء العمل المقربين الآخرين.
- إجراء تحليل للسجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً. وقد يكون من السهل إجراء مثل هذا التحليل باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
- التحقق من شروط وأحكام المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً، وتقويم ما إذا كانت المعاملات قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

عدم الإفصاح المتعمد من قبل الإدارة (راجع: الفقرة ٢٢ (هـ))

أ٣٧. تُعد المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٤٠) بشأن مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية، ذات صلة عندما يتضح أن الإدارة قد قامت عن عمد بعدم الإفصاح للمراجع عن الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة. وقد يأخذ المراجع أيضاً في الحسبان ما إذا كان من الضروري إعادة تقويم إمكانية الاعتماد على ردود الإدارة على استفسارات المراجع وإفادات الإدارة المقدمة للمراجع.

---

[٢٦] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨ (ب)

تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة

تقويم المبرر التجاري للمعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٣٨. عند تقويم المبرر التجاري لمعاملة مهمة مع طرف ذي علاقة تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما يلي:

- ما إذا كانت المعاملة:
  - معقدة للغاية (على سبيل المثال، قد تشتمل المعاملة على عدة أطراف ذات علاقة داخل مجموعة موحدة).
  - تحتوي على شروط تجارية غير مألوفة، مثل أسعار ومعدلات فائدة وضمانات وشروط سداد غير مألوفة.
  - تفتقر إلى سبب منطقي تجاري واضح لحدوثها.
  - تتضمن أطرافاً ذات علاقة لم يتم تحديدها في السابق.
  - مُعالجة بطريقة غير مألوفة.
- ما إذا كانت الإدارة قد ناقشت طبيعة تلك المعاملات والمحاسبة عنها مع المكلفين بالحوكمة.
- ما إذا كانت الإدارة تركز بشكل أكبر على معالجة محاسبية معينة بدلاً من بذل العناية الواجبة للأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.

وإذا كانت توضيحات الإدارة غير متّسقة بشكل جوهري مع شروط المعاملة مع الطرف ذي العلاقة، فإن المراجع مطالب وفقاً لمعيار المراجعة (٥٠٠)[٢٧] بأن ينظر في إمكانية الاعتماد على توضيحات وإفادات الإدارة بشأن الأمور الأخرى المهمة.

أ٣٩. قد يسعى المراجع أيضاً إلى فهم المبرر التجاري لمثل هذه المعاملة من منظور الطرف ذي العلاقة، إذ قد يساعد ذلك المراجع في تحصيل فهم أفضل للحقيقة الاقتصادية للمعاملة وأسباب تنفيذها. وقد يشكِّل المبرر التجاري من منظور الطرف ذي العلاقة والذي يبدو غير متسق مع طبيعة عمل ذلك الطرف عاملاً من عوامل خطر الغش.

التصريح بالمعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة واعتمادها (راجع: الفقرة ٢٣ (ب))

أ٤٠. إن التصريح والاعتماد من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو حسب مقتضى الحال، من المساهمين فيما يخص المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة قد يوفر أدلة مراجعة بأن هذه المعاملات قد نالت العناية الواجبة من قبل المستويات المناسبة داخل المنشأة، وأن شروطها وأحكامها قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب. وقد يشير وجود معاملات بهذه الطبيعة لم تخضع لمثل هذا التصريح والاعتماد، مع غياب التفسيرات المنطقية المستندة إلى النقاش مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، إلى وجود مخاطر تحريف جوهري بسبب غش أو خطأ. وفي هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى أن يكون منتبهاً للمعاملات الأخرى التي لها طبيعة مماثلة. ومع ذلك، فقد يكون التصريح والاعتماد، وحدهما، غير كافيين لاستنتاج ما إذا كانت مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش غير موجودة، لأن التصريح والاعتماد قد يكونان غير فعالين في حالة وجود تواطؤ بين الأطراف ذات العلاقة أو في حالة خضوع المنشأة لنفوذ مهيمن من جانب طرف ذي علاقة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٤١. قد لا تملك المنشأة الأصغر نفس أدوات الرقابة التي يوفرها اختلاف مستويات السلطة والاعتماد التي قد توجد في منشأة أكبر. وبناءً عليه، فقد يعتمد المراجع عند مراجعة منشأة أصغر بدرجة أقل على التصريح والاعتماد من أجل الحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بصحة المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة. وبدلاً من ذلك، قد يأخذ المراجع في

[٢٧] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ١١

الحسبان تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى، مثل التقصي عن المستندات ذات الصلة، أو طلب المصادقة على جوانب معينة من المعاملات من الأطراف ذات الصلة، أو ملاحظة مشاركة المدير المالك في المعاملات.

الإقرارات بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم القيام بها على أساس شروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٤٢. على الرغم من أن أدلة المراجعة قد يسهل الحصول عليها فيما يتعلق بالمقارنة بين سعر المعاملة التي تمت مع طرف ذي علاقة وسعر معاملة مماثلة تمت على أساس تجاري، فإنه توجد عادةً صعوبات عملية تحُدّ من قدرة المراجع على الحصول على أدلة مراجعة تفيد بأن جميع الجوانب الأخرى للمعاملة مكافئة لما يناظرها في المعاملة التي تمت على أساس تجاري. فعلى سبيل المثال، رغم أن المراجع قد يكون قادراً على التأكد من أن معاملة ما مع طرف ذي علاقة قد تم القيام بها بسعر السوق، فقد يكون من المتعذر عملياً التأكد مما إذا كانت الشروط والأحكام الأخرى للمعاملة (مثل شروط الائتمان والالتزامات المحتملة والأعباء المحددة) مكافئة لتلك التي قد يتم الاتفاق عليها عادةً بين أطراف مستقلة. وبناءً عليه، فقد يكون هناك خطر بوجود تحريف جوهري في إقرار الإدارة بإجراء معاملة مع طرف ذي علاقة بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري.

أ٤٣. يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة أن تؤيد الإقرارات التي تفيد بإجراء المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بشروط مكافئة لتلك السائدة في المعاملات التي على أساس تجاري. وقد يتضمن دعم الإدارة لهذا الإقرار:

- مقارنة شروط المعاملة مع الطرف ذي العلاقة بشروط معاملة مطابقة أو مشابهة مع طرف واحد أو أكثر ليس ذا علاقة.
- تكليف خبير خارجي بتحديد القيمة السوقية، وللتأكد من شروط وأحكام السوق لتلك المعاملة.
- مقارنة شروط المعاملة بشروط السوق المعروفة للمعاملات المماثلة بوجه عام في سوق مفتوحة.

أ٤٤. قد يشمل تقويم دعم الإدارة لهذا الإقرار واحداً أو أكثر مما يلي:

- النظر في مدى مناسبة آلية الإدارة لدعم الإقرار.
- التحقق من مصدر البيانات الداخلية أو الخارجية التي تدعم الإقرار، واختبار البيانات لتحديد مدى دقتها واكتمالها وملاءمتها.
- تقويم مدى معقولية أي افتراضات مهمة استند إليها الإقرار.

أ٤٥. تتطلب بعض أطر التقرير المالي الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملات على أساس تجاري. وفي هذه الظروف، إذا لم تفصح الإدارة في القوائم المالية عن معاملة مع طرف ذي علاقة، فقد يكون ذلك إقراراً ضمنياً بأن المعاملة قد تم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري.

تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها

اعتبارات الأهمية النسبية عند تقويم التحريفات (راجع: الفقرة ٢٥)

أ٤٦. يتطلب معيار المراجعة (٤٥٠) من المراجع أن يأخذ في الحسبان كلاً من حجم وطبيعة التحريف، والظروف الخاصة بحدوثه، عند تقويم ما إذا كان التحريف جوهرياً.[٢٨] وقد لا تعتمد أهمية المعاملة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية على المبلغ المسجل للمعاملة فحسب، ولكن أيضاً على عوامل معينة أخرى ذات صلة، مثل طبيعة العلاقة مع الطرف ذي العلاقة.

---

[٢٨] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ١١ (أ). تقدم الفقرة أ٢١ من معيار المراجعة ٤٥٠ إرشادات بشأن الظروف التي قد تؤثر على تقويم التحريف.

تقويم الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٢٥ (أ))

أ٤٧. يعني تقويم الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة في سياق متطلبات الإفصاح لإطار التقرير المالي المنطبق النظر فيما إذا كانت حقائق وظروف العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة قد تم تلخيصها وعرضها بشكل مناسب حتى تكون الإفصاحات مفهومة. وقد تكون الإفصاحات المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة غير مفهومة في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان المبرر التجاري للمعاملات وتأثيراتها على القوائم المالية غير واضحة أو مُحرَّفة؛ أو

(ب) إذا لم يتم الإفصاح بشكل مناسب عن الشروط الرئيسية أو الأحكام أو العناصر المهمة الأخرى للمعاملات والتي تُعد ضرورية لفهمها.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٢٦)

أ٤٨. تتضمن الظروف التي قد يكون من المناسب فيها الحصول على إفادات مكتوبة من المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- ما يكون عند قيام المكلفين بالحوكمة باعتماد معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة، (أ) تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، أو (ب) تشترك فيها الإدارة.
- ما يكون عندما يقدم المكلفون بالحوكمة إفادات شفهية محددة للمراجع فيما يخص تفاصيل معاملات معينة مع الأطراف ذات العلاقة.
- ما يكون عندما تكون للمكلفين بالحوكمة مصالح مالية أو غيرها لدى الأطراف ذات العلاقة أو في المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

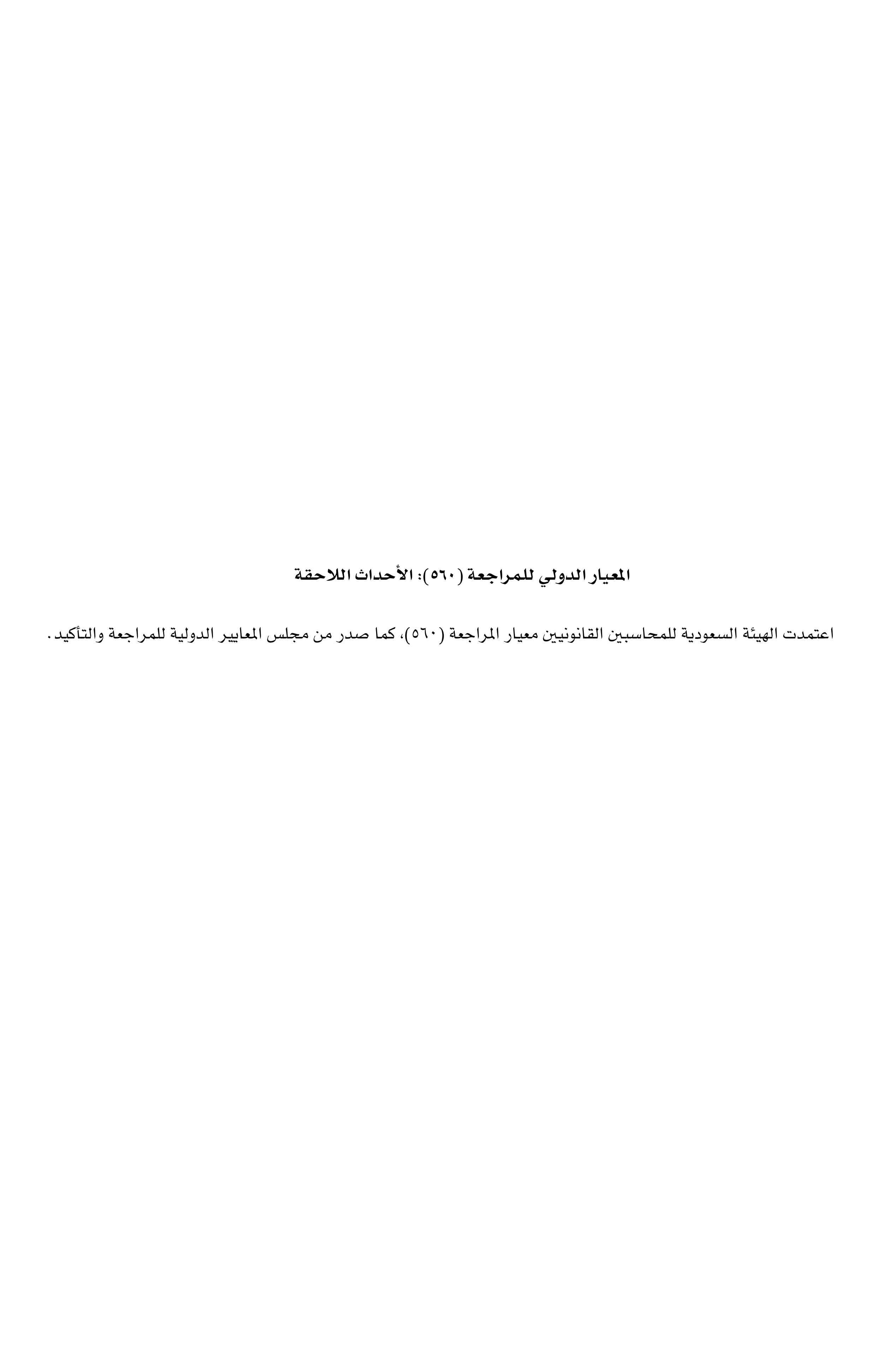
أ٤٩. قد يقرر المراجع أيضاً الحصول على إفادات مكتوبة بشأن إقرارات محددة قد تكون الإدارة قد قدمتها، مثل الإفادة بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة لا تشتمل على اتفاقات جانبية لم يتم الإفصاح عنها.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٥٠. يساعد الإبلاغ عن الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة[٢٩] بخصوص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة المراجع في وضع فهم مشترك مع المكلفين بالحوكمة لطبيعة هذه الأمور وطريقة حلها. ومن أمثلة الأمور المهمة المرتبطة بالأطراف ذات العلاقة:

- عدم إفصاح الإدارة (سواءً بشكل متعمد أو لا) للمراجع عن الأطراف ذات علاقة أو عن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، الأمر الذي قد يلفت انتباه المكلفين بالحوكمة إلى علاقات ومعاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة لم يكونوا على علم بها في السابق.
- تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، التي لم يتم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب، الأمر الذي قد ينشأ عنه الاشتباه في حدوث غش.
- عدم الاتفاق مع الإدارة فيما يتعلق بالمحاسبة والإفصاح عن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح المنطبقة التي تحظر أو تقيد أنواعاً محددة من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- مواجهة صعوبات في تحديد الطرف الذي يسيطر في النهاية على المنشأة.

٢٩ تقدم الفقرة أ٨ من معيار المراجعة (٢٣٠) المزيد من الإرشادات بشأن طبيعة الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة.



المعيار الدولي للمراجعة (٥٦٠): الأحداث اللاحقة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٦٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٦٠)

الأحداث اللاحقة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٦٠) *"الأحداث اللاحقة"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"* .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة عند مراجعة القوائم المالية. ولكنه لا يتناول الأمور المتعلقة بمسؤوليات المراجع عن المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، وهي المعلومات التي يتناولها معيار المراجعة (٧٢٠).[١] ومع ذلك، فقد تسلط تلك المعلومات الأخرى الضوء على حدث لاحق يقع في نطاق هذا المعيار. (راجع: الفقرة أ١)

الأحداث اللاحقة

٢. قد تتأثر القوائم المالية بأحداث معينة تقع بعد تاريخ القوائم المالية. وتشير العديد من أطر التقرير المالي إلى تلك الأحداث على وجه الخصوص.[٢] وتحدد عادةً نوعين من الأحداث هما:

(أ) الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية؛

(ب) الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع نشأت بعد تاريخ القوائم المالية.

ويوضح معيار المراجعة (٧٠٠) أن تاريخ تقرير المراجع يُعلم القارئ بأن المراجع قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والمعاملات التي علم بها المراجع والتي وقعت حتى ذلك التاريخ.[٣]

تاريخ السريان

٣. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٤. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، التي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية، قد انعكست بشكل مناسب في تلك القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره.

التعريفات

٥. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) تاريخ القوائم المالية: تاريخ نهاية آخر فترة تغطيها القوائم المالية.

(ب) تاريخ اعتماد القوائم المالية: التاريخ الذي يتم فيه إعداد جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، والذي يقر فيه أصحاب الصلاحية بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ٢)

(ج) تاريخ تقرير المراجع: التاريخ الذي يؤرخ فيه المراجع تقريره عن القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠). (راجع: الفقرة أ٣)

---

١ معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

٢ على سبيل المثال، يتناول المعيار الدولي للمحاسبة (١٠) "الأحداث بعد فترة التقرير" المعالجة في القوائم المالية للأحداث، المواتية وغير المواتية على السواء، التي تقع بين تاريخ القوائم المالية (المشار إليه بلفظ "نهاية فترة التقرير" في معيار المحاسبة) وتاريخ التصريح بإصدارها.

٣ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة أ٦٦

(د) تاريخ إصدار القوائم المالية: التاريخ الذي يمكن فيه للأطراف الثالثة الاطلاع على تقرير المراجع والقوائم المالية المُراجعة. (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥)

(ه) الأحداث اللاحقة: الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق التي يعرفها المراجع بعد تاريخ تقريره.

المتطلبات

الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع

٦. يجب على المراجع أن يُنفذ إجراءات مراجعة مُصممة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تُثبت أنه قد تم تحديد جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية. ومع ذلك، لا يُتوقع من المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية بشأن الأمور التي وفرت لها إجراءات المراجعة المطبقة في السابق استنتاجات مُرضية. (راجع: الفقرة أ٦)

٧. يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٦، بحيث تغطي الفترة من تاريخ القوائم المالية إلى تاريخ تقرير المراجع، أو أقرب تاريخ له ممكن عملياً. ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان تقييمه للمخاطر عند تحديد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة تلك، التي يجب أن تتضمن ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٧، أ٨)

(أ) التوصل إلى فهم لأي إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة.

(ب) الاستفسار من الإدارة، والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت قد وقعت أي أحداث لاحقة يمكن أن تؤثر على القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ٩)

(ج) قراءة المحاضر، إن وجدت، الخاصة باجتماعات مالكي المنشأة والإدارة والمكلفين بالحوكمة المنعقدة بعد تاريخ القوائم المالية، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في أي من تلك الاجتماعات التي ليست لها محاضر متاحة بعد. (راجع: الفقرة أ١٠)

(د) قراءة أحدث قوائم مالية أولية لاحقة للمنشأة، إن وجدت.

٨. إذا تعرّف المراجع، نتيجة للإجراءات المُنفذة بموجب الفقرتين ٦ و٧، على أحداث تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان كل حدث من ذلك القبيل قد انعكس بشكل مناسبٍ في تلك القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

الإفادات المكتوبة

٩. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادة مكتوبة، وفقاً لمعيار المراجعة (٥٨٠)[٤] بأن جميع الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية والتي يتطلب لها إطار التقرير المالي المنطبق إجراء تعديل أو إضافة إفصاح، قد تم تعديلها أو الإفصاح عنها.

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية

١٠. لا يقع على المراجع أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره. ومع ذلك، فعندما يعلم المراجع بحقيقةٍ ما بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقرير المراجع لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، فيجب عليه: (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛ وإذا كان الأمر كذلك:

[٤] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

(ج) الاستفسار عن الكيفية التي تعتزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.

١١. إذا عدّلت الإدارة القوائم المالية، فيجب على المراجع:

(أ) تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة في هذه الظروف على التعديل.

(ب) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢:

(١) تمديد إجراءات المراجعة المشار إليها في الفقرتين ٦ و٧ حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع؛

(٢) تقديم المراجع لتقرير جديد بشأن القوائم المالية المعدلة. ويجب ألا يكون التقرير الجديد للمراجع مؤرخاً بتاريخ يسبق تاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة.

١٢. عندما لا يحظر نظام أو لائحة أو إطار التقرير المالي على الإدارة قصر تعديل القوائم المالية على تأثيرات الحدث أو الأحداث اللاحقة المسببة لذلك التعديل، وعندما لا يُحظَر على المسؤولين عن اعتماد القوائم المالية قصر اعتمادهم على ذلك التعديل، فإنه يُسمَح للمراجع بأن يقصُر إجراءات المراجعة المطبقة على الأحداث اللاحقة وفقاً لمتطلبات الفقرة ١١ (ب) (١) على ذلك التعديل. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المراجع إما أن:

(أ) يُعدل تقريره ليتضمن تاريخاً إضافياً يقتصر على ذلك التعديل، ويشير بموجبه إلى أن إجراءات المراجع بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضح في الإيضاح ذي الصلة المرفق بالقوائم المالية؛ أو (راجع: الفقرة أ١٣)

(ب) يقدم تقريراً جديداً أو معدلاً يتضمن بياناً في فقرة لفت الانتباه[٥] أو في فقرة أمر آخر يشير إلى أن إجراءات المراجع بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضح في الإيضاح ذي الصلة المرفق بالقوائم المالية.

١٣. في بعض الدول، قد لا يكون مطلوباً من الإدارة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي إصدار قوائم مالية معدلة، وبالتالي، لا يحتاج المراجع إلى تقديم تقرير معدل أو تقرير جديد. ولكن إذا لم تعدل الإدارة القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المراجع فيها أن القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، فحينئذٍ: (راجع: الفقرتين أ١٤، أ١٥)

(أ) إذا لم يكن تقرير المراجع قد تم تقديمه للمنشأة بعد، فيجب على المراجع تعديل رأيه وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٧٠٥)[٦] ثم يقوم بتقديم تقريره؛ أو

(ب) إذا كان تقرير المراجع قد تم تقديمه للمنشأة بالفعل، فيجب على المراجع أن يُخطر الإدارة وأيضاً المكلفين بالحوكمة، ما لم يكونوا جميعاً مشاركين في إدارة المنشأة، بعدم إصدار القوائم المالية للأطراف الثالثة قبل إجراء التعديلات اللازمة. وفي حالة إصدار القوائم المالية في وقت لاحق لكن بدون إجراء التعديلات اللازمة، فيجب على المراجع اتخاذ التصرف المناسب من أجل السعي لمنع الاعتماد على تقريره. (راجع: الفقرتين أ١٦، أ١٧)

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد إصدار القوائم المالية

١٤. بعد إصدار القوائم المالية، لا يقع على المراجع أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بتلك القوائم المالية. ومع ذلك، فعندما يعلم المراجع بحقيقة ما بعد إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقرير المراجع لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، فيجب عليه:

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛ وإذا كان الأمر كذلك:

(ج) الاستفسار عن الكيفية التي تعتزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٨)

---

٥ انظر معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

٦ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

١٥. إذا عدّلت الإدارة القوائم المالية، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرة أ١٩)

(أ) تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة في هذه الظروف على التعديل.

(ب) فحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية التي صدرت في السابق وكذلك تقرير المراجع عليها، على علم بالموقف.

(ج) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢:

(١) تمديد إجراءات المراجعة المشار إليها في الفقرتين ٦ و٧ حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع، على ألا يكون تاريخ التقرير الجديد للمراجع أسبق من تاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة؛

(٢) تقديم المراجع لتقرير جديد بشأن القوائم المالية المعدلة.

(د) عندما تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢، تعديل تقرير المراجع أو تقديم المراجع لتقرير جديد وفقاً لما تتطلبه الفقرة ١٢.

١٦. يجب أن يُضمّن المراجع في تقريره الجديد أو المعدل فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر تشير إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يناقش على نطاق أوسع سبب تعديل القوائم المالية السابق إصدارها، وإلى التقرير السابق الذي قدمه المراجع.

١٧. في حالة عدم اتخاذ الإدارة للخطوات اللازمة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية السابق إصدارها على علم بالموقف، وفي حالة عدم تعديلها للقوائم المالية في الظروف التي يعتقد المراجع فيها أن القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، فيجب على المراجع أن يُخطر الإدارة وأيضاً المكلفين بالحوكمة، ما لم يكونوا جميعاً مشاركين في إدارة المنشأة،[٧] بأنه سيسعى لمنع الاعتماد على تقرير المراجع في المستقبل. وإذا لم تتخذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة هذه الخطوات اللازمة بالرغم من هذا الإخطار، فيجب على المراجع أن يتخذ التصرف المناسب من أجل السعي لمنع الاعتماد على تقريره. (راجع: الفقرة أ٢٠)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

أ١. عندما تكون القوائم المالية المُراجعة مُضمَّنة في مستندات أخرى لاحقة لإصدار القوائم المالية (بخلاف التقارير السنوية التي ستكون ضمن نطاق معيار المراجعة (٧٢٠))، فإن المراجع قد يتحمل مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة التي قد يحتاج المراجع إلى أخذها في الحسبان، مثل المتطلبات النظامية أو التنظيمية التي تنطوي على طرح الأوراق المالية للاكتتاب العام في الدول التي يتم فيها طرح الأوراق المالية. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب الأمر من المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية حتى تاريخ الطرح النهائي لنشرة الاكتتاب. وقد تتضمن هذه الإجراءات ما هو مشار إليه من إجراءات في الفقرتين ٦ و٧، والتي يتم تنفيذها حتى تاريخ سريان الطرح النهائي لنشرة الاكتتاب، أو تاريخ قريب منه، وقراءة نشرة الاكتتاب لتقييم ما إذا كانت المعلومات الأخرى الواردة فيها تتسق مع المعلومات المالية التي يرتبط بها عمل المراجع.[٨]

التعريفات

تاريخ اعتماد القوائم المالية (راجع: الفقرة ٥ (ب))

أ٢. في بعض الدول، تحدد الأنظمة أو اللوائح الأفراد أو الجهات (على سبيل المثال، الإدارة أو المكلفين بالحوكمة) المسؤولين عن استنتاج أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها، وتحدد الآلية اللازمة للاعتماد. وفي دول أخرى، قد لا تنص الأنظمة أو اللوائح على وصف لآلية الاعتماد وتتبع المنشأة ما يخصها من إجراءات

٧ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

٨ انظر معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ٢

في إعداد قوائمها المالية وصوغها في شكلها النهائي في ضوء هياكل الإدارة والحوكمة. وفي بعض الدول، يتطلب الأمر اعتماد القوائم المالية بشكل نهائي من قبل المساهمين. وفي هذه الدول، لا يعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين ضرورياً لكي يستنتج المراجع أنه قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية. ويكون تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض معايير المراجعة هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها وأنهم يقرون بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٥ (ج))

أ٣. لا يمكن أن يكون تقرير المراجع مؤرخاً بتاريخ يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية، بما في ذلك الأدلة التي تثبت أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها، وأن هؤلاء الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها قد أقروا بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.[٩] وبناءً عليه، لا يمكن أن يكون تقرير المراجع مؤرخاً بتاريخ أسبق من تاريخ اعتماد القوائم المالية كما هو محدد في الفقرة ٥ (ب). وقد تنقضي فترة زمنية بسبب قضايا إدارية بين تاريخ تقرير المراجع كما هو محدد في الفقرة ٥ (ج) والتاريخ الذي يُقدَّم فيه تقرير المراجع إلى المنشأة.

تاريخ إصدار القوائم المالية (راجع: الفقرة ٥ (د))

أ٤. بشكل عام، يعتمد تاريخ إصدار القوائم المالية على البيئة التنظيمية للمنشأة. وفي بعض الظروف، قد يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو التاريخ الذي يتم فيه إيداعها لدى سلطة تنظيمية معينة. وحيث إنه لا يمكن إصدار القوائم المالية المُراجعة بدون تقرير المراجع، فلا يجب فقط أن يكون تاريخ إصدار القوائم المالية المُراجَعة هو نفس تاريخ تقرير المراجع أو تاريخ لاحق له، بل ينبغي أيضاً أن يكون نفس تاريخ تقديم تقرير المراجع للمنشأة أو تاريخ لاحق له.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٥. في حالة القطاع العام، قد يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو تاريخ عرض القوائم المالية المُراجَعة وتقرير المراجع عليها على السلطة المعنية، أو تاريخ الإعلان عنها بأية صورة أخرى للجمهور.

الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرات ٦-٩)

أ٦. اعتماداً على تقييم المراجع للمخاطر، قد تتضمن إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرة ٦ إجراءات، ضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، تنطوي على فحص أو اختبار السجلات المحاسبية أو المعاملات التي تتم بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع. وتُنفَّذ إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرتين ٦ و٧ بالإضافة إلى الإجراءات التي قد ينفذها المراجع لأغراضٍ أخرى، والتي بالرغم من ذلك، قد توفر أدلة حول أحداث لاحقة (على سبيل المثال، للحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بأرصدة الحسابات كما في تاريخ إصدار القوائم المالية، مثل إجراءات الحد الفاصل أو الإجراءات المتعلقة بالمقبوضات اللاحقة من الحسابات مستحقة التحصيل).

أ٧. تنص الفقرة ٧ على إجراءات مراجعة معينة في هذا السياق، يتعين على المراجع تنفيذها بموجب الفقرة ٦. ومع ذلك، قد تعتمد إجراءات الأحداث اللاحقة التي ينفذها المراجع على المعلومات المتاحة، وبشكل خاص على قدر إعداد السجلات المحاسبية منذ تاريخ القوائم المالية. فعندما تكون السجلات المحاسبية غير مُحدَّثة، وبالتالي لا تكون هناك قوائم مالية أولية (سواءً لأغراض داخلية أو خارجية) قد تم إعدادها، أو عندما لا تكون هناك محاضر مُعدَّة لاجتماعات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، فقد تأخذ إجراءات المراجعة الملائمة شكل التقصي عن الدفاتر والسجلات المتاحة، بما في ذلك كشوف الحسابات في البنك. وتقدم الفقرة أ٨ أمثلة لبعض الأمور الإضافية التي قد يأخذها المراجع في الحسبان في سياق هذه الاستفسارات.

أ٨. بالإضافة إلى إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرة ٧، قد يرى المراجع أنه من الضروري والمناسب أن:

---

[٩] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤١. في بعض الحالات، يحدد نظام أو لائحة أيضاً المرحلة في آلية التقرير عن القوائم المالية، التي من المتوقع أن تكتمل عندها المراجعة.

- يقرأ أحدث موازنات المنشأة المتاحة، وتنبؤات التدفقات النقدية، والتقارير الإدارية الأخرى ذات العلاقة للفترات الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية؛ أو
- يستفسر أو يوسع نطاق الاستفسارات الشفهية أو المكتوبة السابقة الموجهة إلى المستشار القانوني للمنشأة فيما يتعلق بالدعاوى القضائية والمطالبات؛ أو
- ينظر فيما إذا كانت الإفادات المكتوبة التي تغطي أحداثاً لاحقة معينة قد تكون ضرورية لدعم أدلة المراجعة الأخرى، وبالتالي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

الاستفسار (راجع: الفقرة ٧ (ب))

أ٩. عند الاستفسار من الإدارة، والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت أي أحداث لاحقة قد وقعت ويمكن أن تؤثر على القوائم المالية، فإن المراجع قد يستفسر عن الوضع الحالي للبنود التي تمت المحاسبة عنها على أساس بيانات أولية أو غير حاسمة، وقد يطرح استفسارات معينة بشأن الأمور الآتية:

- ما إذا كان قد تم الدخول في تعهدات أو عمليات اقتراض أو ضمانات جديدة.
- ما إذا كان قد تم تنفيذ عمليات بيع أو اقتناء للأصول، أو تم التخطيط لذلك.
- ما إذا كانت هناك زيادات في رأس المال أو في إصدار أدوات المديونية، مثل إصدار أسهم أو سندات جديدة، أو إبرام اتفاقية دمج أو تصفية أو التخطيط لها.
- ما إذا كانت هناك أي أصول تمت مصادرتها من قبل الحكومة، أو دُمرت، على سبيل المثال بسبب حريق أو فيضان.
- ما إذا كان قد طرأت أي مستجدات تتعلق بالتزامات محتملة.
- ما إذا كان قد تم إجراء أي تعديلات محاسبية غير عادية، أو يتم التفكير في إجرائها.
- ما إذا كانت هناك أي أحداث قد وقعت أو من المحتمل أن تقع، وتثير تساؤلات بشأن مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية، كما هو الحال على سبيل المثال في حالة ما إذا كانت تلك الأحداث تدعو إلى التساؤل بشأن مدى صحة افتراض الاستمرارية.
- ما إذا كانت أي أحداث قد وقعت ولها صلة بقياس التقديرات أو المخصصات الواردة في القوائم المالية.
- ما إذا كانت أي أحداث قد وقعت ولها صلة بقابلية استرداد الأصول.

قراءة محاضر الاجتماعات (راجع: الفقرة ٧ (ج))

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٠. في القطاع العام، قد يقرأ المراجع السجلات الرسمية للإجراءات ذات الصلة الصادرة عن السلطة المعنية، ويستفسر عن الأمور المتناولة في هذه الإجراءات والتي لا توجد لها سجلات رسمية متاحة حتى الوقت الراهن.

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية

الآثار المترتبة على المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٠)

أ١١. رغم أن المراجع لا يقع عليه أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة بشأن القوائم المالية بعد تاريخ تقريره وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية، فإن معيار المراجعة (٧٢٠) ينص على متطلبات وإرشادات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، والتي قد تتضمن معلومات أخرى يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية.

مسؤولية الإدارة تجاه المراجع (راجع: الفقرة ١٠)

أ١٢. كما هو موضح في معيار المراجعة (٢١٠)، تتضمن شروط ارتباط المراجعة موافقة الإدارة على إعلام المراجع بالحقائق التي قد تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على علم بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المراجع وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.[١٠]

التأريخ المزدوج (راجع: الفقرة ١٢ (أ))

أ١٣. عندما يعدل المراجع تقريره، وفقاً للظروف الموضحة في الفقرة ١٢ (أ)، لتضمين تاريخ إضافي يقتصر على ذلك التعديل، يظل تاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية قبل التعديل اللاحق لها من قبل الإدارة دون تغيير، لأن هذا التاريخ يُعلم القارئ بالوقت الذي اكتمل فيه عمل المراجعة فيما يتعلق بتلك القوائم المالية. ولكن يتم تضمين تاريخ إضافي في تقرير المراجع لإعلام المستخدمين بأن إجراءات المراجع اللاحقة لذلك التاريخ كانت تقتصر على التعديل اللاحق على القوائم المالية. وفيما يلي مثال توضيحي لمثل هذا التاريخ الإضافي:

> (تاريخ تقرير المراجع)، باستثناء ما يتعلق بالإيضاح (س)، فإن تاريخه يكون في (تاريخ استكمال إجراءات المراجعة المُقتصرة على التعديل الموضح في الإيضاح (س)).

عدم التعديل على القوائم المالية من قبل الإدارة (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٤. في بعض الدول، قد لا تكون الإدارة مطالبة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي بإصدار قوائم مالية معدَّلة. وغالباً ما تكون هذه هي الحالة عندما يكون إصدار القوائم المالية للفترة التالية وشيكاً، شريطة أن يتم تضمين الإفصاحات المناسبة في تلك القوائم.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٥. في القطاع العام، قد تتضمن أيضاً التصرفات المتخذة وفقاً للفقرة ١٣، عندما لا تعدل الإدارة القوائم المالية، التقرير بشكل منفصل للسلطة المعنية، أو للجهة الأخرى ذات الصلة في التسلسل الهرمي للتقرير، عمّا ترتب على الحدث اللاحق من آثار على القوائم المالية وتقرير المراجع.

تصرف المراجع من أجل السعي لمنع الاعتماد على تقريره (راجع: الفقرة ١٣ (ب))

أ١٦. قد يحتاج المراجع إلى الوفاء بالتزامات قانونية إضافية، حتى وإن قام بإخطار الإدارة بعدم إصدار القوائم المالية، ووافقت الإدارة على طلبه.

أ١٧. عندما تصدر الإدارة القوائم المالية على الرغم من إخطار المراجع لها بعدم إصدارها للأطراف الثالثة، فإن تصرف المراجع لمنع الاعتماد على تقريره بشأن القوائم المالية يعتمد على الحقوق والالتزامات النظامية للمراجع. وبالتالي، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد إصدار القوائم المالية

الآثار المترتبة على المعلومات الأخرى التي يتم استلامها بعد إصدار القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٤)

أ١٨. يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) التزامات المراجع بشأن المعلومات الأخرى التي يتم استلامها بعد تاريخ تقريره. ورغم أن المراجع لا يقع عليه أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة بشأن القوائم المالية بعد إصدارها، فإن معيار المراجعة (٧٢٠) ينص على متطلبات وإرشادات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع.

[١٠] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة أ٢٤

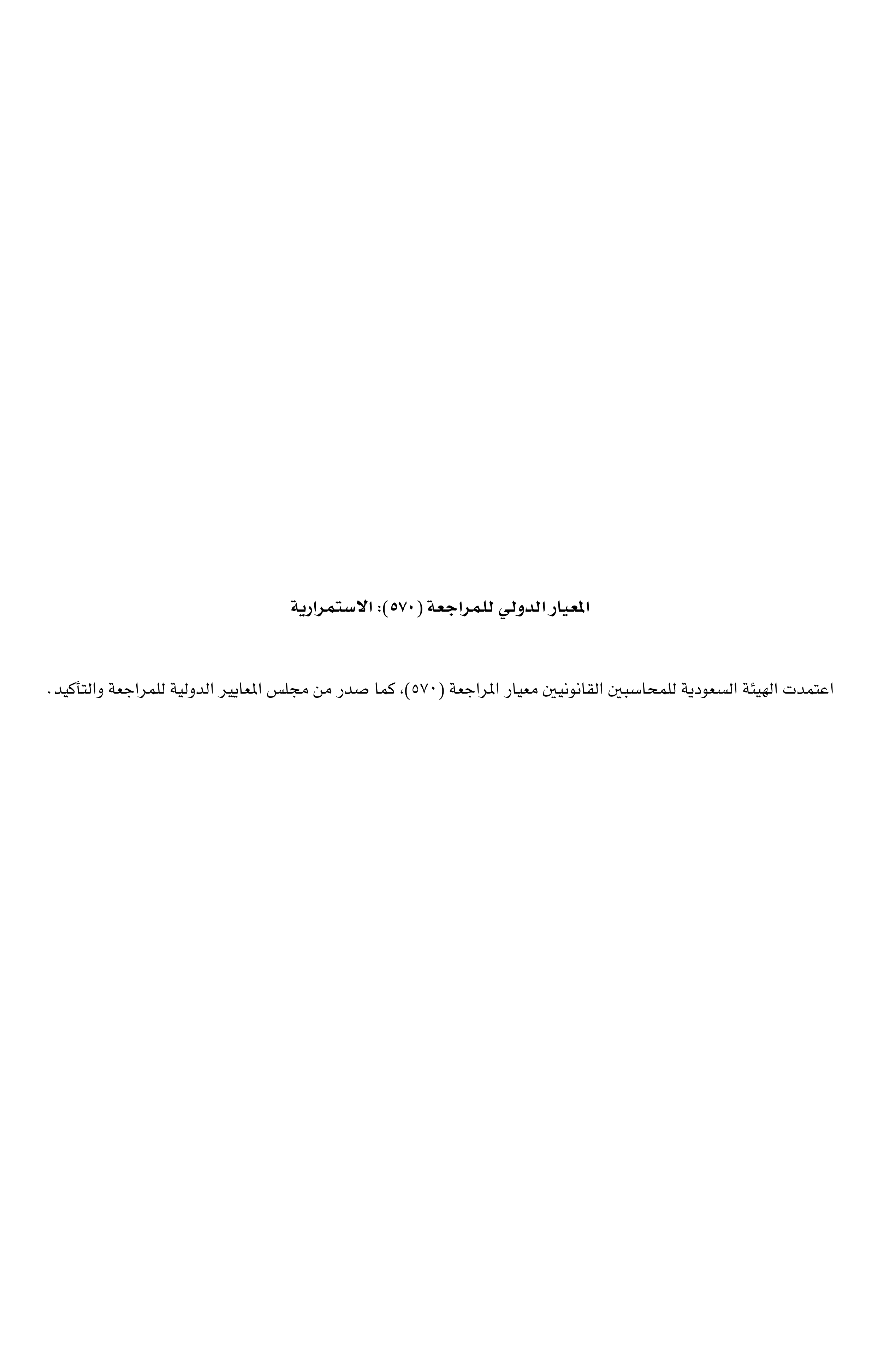
عدم التعديل على القوائم المالية من قبل الإدارة (راجع: الفقرة ١٥)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٩. في بعض الدول، قد يُحظر على منشآت القطاع العام إصدار قوائم مالية مُعدَّلة بموجب نظام أو لائحة. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون التصرف المناسب من جانب المراجع هو تقديم تقرير إلى الجهة النظامية المعنية.

تصرف المراجع من أجل السعي لمنع الاعتماد على تقريره (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٠. عندما يعتقد المراجع أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة قد أخفقوا في اتخاذ ما يلزم من خطوات لمنع الاعتماد على تقريره بشأن القوائم المالية التي أصدرتها المنشأة في وقت سابق رغم الإخطار السابق من قبل المراجع بأنه سيسعى لمنع الاعتماد على تقريره، فإن تصرف المراجع عندئذٍ يعتمد على حقوقه والتزاماته النظامية. وبالتالي، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.



المعيار الدولي للمراجعة (٥٧٠): الاستمرارية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٧٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٧٠)

الاستمرارية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٧٠) *"الاستمرارية"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"* .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية عند مراجعة القوائم المالية وما يترتب على ذلك من آثار على تقرير المراجع. (راجع: الفقرة أ١)

أساس الاستمرارية في المحاسبة

٢. بموجب أساس الاستمرارية في المحاسبة، تُعد القوائم المالية على افتراض أن المنشأة باقية وسوف تستمر في أعمالها في المستقبل المنظور. ويتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات، أو ما لم يكن لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك. وقد يتم، أو لا يتم، إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص وفقاً لإطار تقرير مالي يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً له (على سبيل المثال، لا يُعد أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً لبعض القوائم المالية المُعدة على أساس الضريبة في دول معينة). وعندما يكون من المناسب استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي. (راجع: الفقرة أ٢)

المسؤولية عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة

٣. تحتوي بعض أطر التقرير المالي على متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعلى معايير تتعلق بالأمور التي يجب أخذها في الحسبان والإفصاحات التي سيتم القيام بها بخصوص الاستمرارية. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة (١) من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.[١] وقد تكون المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وما يتعلق بذلك من إفصاحات في القوائم المالية منصوصاً عليها أيضاً في نظام أو لائحة.

٤. قد لا يوجد في أطر تقرير مالي أخرى متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ومع ذلك، ونظراً لأن أساس الاستمرارية في المحاسبة يُعد مبدأ أساسياً في إعداد القوائم المالية كما هو موضح في الفقرة ٢، فإن إعداد القوائم المالية يتطلب من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حتى وإن لم يتضمن إطار التقرير المالي متطلباً صريحاً للقيام بذلك.

٥. ينطوي تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على إجراء اجتهاد، في لحظة زمنية معينة، بشأن النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث أو الظروف. وفيما يلي العوامل ذات الصلة بذلك الاجتهاد:

- تزداد درجة عدم التأكد المصاحبة لنتيجة حدث أو ظرف معين بشكلٍ كبير كلما تأخر وقوع الحدث أو الظرف أو النتيجة. ولذلك، تحدد معظم أطر التقرير المالي، التي تتطلب من الإدارة إجراءً تقييم صريح، الفترة التي تكون الإدارة مطالبة فيها بأخذ جميع المعلومات المتاحة في الحسبان.
- حجم المنشأة وتعقدها، وطبيعة وحالة أعمالها، ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية التي تؤثر على الاجتهاد المتعلق بنتيجة الأحداث أو الظروف.
- يستند أي اجتهاد بشأن المستقبل إلى المعلومات المتاحة في الوقت الذي يتم فيه إجراء هذا الاجتهاد. وقد تفضي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير متسقة مع الاجتهادات التي كانت تبدو معقولة في الوقت الذي تم إجراؤها فيه.

مسؤوليات المراجع

٦. تتمثل مسؤوليات المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وفي التوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وتوجد هذه المسؤوليات حتى وإن كان إطار

---

[١] المعيار الدولي للمحاسبة (١) "عرض القوائم المالية"، الفقرتان ٢٥ و٢٦

التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية لا يتضمن متطلباً صريحاً يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

٧. ومع ذلك، وكما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)،[٢] فإن التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة لقدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة. ولا يستطيع المراجع أن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وبناءً عليه، فلا يمكن النظر إلى خلو تقرير المراجع من أية إشارة إلى وجود عدم تأكد جوهري من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على أنه ضمان لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

تاريخ السريان

٨. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٩. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية؛

(ب) القيام، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باستنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛

(ج) إعداد تقرير وفقاً لهذا المعيار.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٠. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٣١٥)[٣]، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل تقييماً مبدئياً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ومن ثمّ: (راجع: الفقرات أ٣–أ٦)

(أ) إذا تم إجراء مثل هذا التقييم، يجب على المراجع مناقشته مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت أحداثاً أو ظروفاً قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يناقش خطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛ أو

(ب) إذا لم يتم إجراء مثل هذا التقييم بعد، يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة أساس استخدامها المرتقب لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وأن يستفسر منها عمّا إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

١١. يجب على المراجع أن يظل منتبهاً طوال مدة المراجعة لأدلة المراجعة بشأن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرة أ٧)

تقويم تقييم الإدارة

١٢. يجب على المراجع تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرات أ٨–أ١٠، أ١٢–أ١٣)

---

[٢] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان أ٥٣ وأ٥٤

[٣] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ٥

١٣. عند تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المراجع أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء تقييمها وفقاً لما يتطلبه إطار التقرير المالي المنطبق أو ما تتطلبه الأنظمة أو اللوائح إذا كانت تحدد فترة أطول. وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يغطي فترة أقل من اثني عشر شهراً من تاريخ القوائم المالية حسب تعريفه الوارد في معيار المراجعة (٥٦٠)،[٤] فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة مد فترة تقييمها لاثني عشر شهراً على الأقل من ذلك التاريخ. (راجع: الفقرات أ١١–أ١٣)

١٤. عند تقويم تقييم الإدارة، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان تقييم الإدارة يتضمن جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المراجع على علم بها نتيجةً للمراجعة.

فترة ما بعد تقييم الإدارة

١٥. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عن معرفتها بوجود أحداث أو ظروف بعد فترة التقييم، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرتين أ١٤، أ١٥)

إجراءات المراجعة الإضافية عند تحديد أحداث أو ظروف

١٦. في حالة تحديد حالات أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتحديد ما إذا كان يوجد، أم لا، عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (يُشار إليه فيما بعد بلفظ "عدم التأكد الجوهري") من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية، بما في ذلك أخذ العوامل المخففة في الحسبان. ويجب أن تتضمن هذه الإجراءات ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٦)

(أ) مطالبة الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، في حال عدم قيامها بذلك.

(ب) تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للاستمرارية، وما إذا كان من المرجح أن تحسن نتيجة هذه الخطط من الوضع، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة أ١٧)

(ج) في حالة قيام المنشأة بإعداد تنبؤ للتدفقات النقدية، وكان تحليل التنبؤ عاملاً مهماً عند الأخذ في الحسبان النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف أثناء تقويم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية: (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)

١. تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات المولَّدة التي تم الاستناد إليها في إعداد التنبؤ؛

٢. تحديد ما إذا كان هناك دعماً كافياً للافتراضات التي استند إليها التنبؤ.

(د) النظر فيما إذا كانت هناك أي حقائق أو معلومات إضافية قد أصبحت متاحة منذ التاريخ الذي أجرت فيه الإدارة تقييمها.

(ه) طلب إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية وجدوى هذه الخطط. (راجع: الفقرة أ٢٠)

استنتاجات المراجع

١٧. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.

١٨. استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يجب على المراجع أن يستنتج، وفقاً لحكمه، ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويكون عدم التأكد جوهرياً عندما يصل حجم تأثيره المحتمل واحتمالية حدوثه إلى درجة أن يصبح الإفصاح المناسب عن طبيعة عدم التأكد والآثار المترتبة عليه ضرورياً، بحسب حكم المراجع، لتحقيق ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

(أ) العرض العادل للقوائم المالية، في حالة إطار التقرير المالي ذي العرض العادل، أو

---

[٤] معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ٥ (أ)

(ب) خلو القوائم المالية من التضليل، في حالة إطار الالتزام.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ووجود عدم تأكد جوهري

١٩. إذا استنتج المراجع أن استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في ظل الظروف القائمة، ولكن يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية: (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣)

(أ) تفصح بشكلٍ كافٍ عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛

(ب) تُفصح بشكلٍ واضح عن أن هناك عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وبناءً على ذلك، قد تكون غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ولكن دون وجود عدم تأكد جوهري

٢٠. في حالة تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، لكن، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يستنتج المراجع أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية عن هذه الأحداث أو الظروف، وذلك في ضوء متطلبات التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرتين أ٢٤، أ٢٥)

الآثار المترتبة في تقرير المراجع

عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة

٢١. في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب حكم المراجع يُعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة في إعداد القوائم المالية غير مناسب، فيجب على المراجع إبداء رأي معارض. (راجع: الفقرتين أ٢٦، أ٢٧)

مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري

إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري

٢٢. في حالة إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع إبداء رأي غير معدل، ويجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" بغرض: (راجع: الفقرات أ٢٨–أ٣١، أ٣٤)

(أ) لفت الانتباه إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يفصح عن الأمور الموضحة في الفقرة ١٩؛

(ب) بيان أن هذه الاحداث أو الظروف تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن رأي المراجع غير معدل فيما يتعلق بهذا الأمر.

عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري

٢٣. في حالة عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٤)

(أ) إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)[٥]؛

(ب) النص في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) في تقرير المراجع، على وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وأن القوائم المالية لا تفصح بشكلٍ كافٍ عن هذا الأمر.

---

٥ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته

٢٤. في حالة عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته، عندما يطلب المراجع منها القيام بذلك، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يترتب على ذلك من آثار في تقريره. (راجع: الفقرة أ٣٥)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

٢٥. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة،[٦] فيجب على المراجع إبلاغهم بالأحداث أو الظروف المحددة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ للمكلفين بالحوكمة ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل عدم تأكد جوهري؛

(ب) ما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في إعداد القوائم المالية؛

(ج) كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية؛

(د) الآثار المترتبة على ذلك في تقرير المراجع، عند الانطباق.

التأخر الكبير في اعتماد القوائم المالية

٢٦. في حالة وجود تأخر كبير في اعتماد القوائم المالية من جانب الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بعد تاريخ القوائم المالية، فيجب على المراجع الاستفسار عن أسباب هذا التأخير. وإذا كان المراجع يعتقد أن التأخير يمكن أن يكون مرتبطاً بأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم الاستمرارية، فيجب عليه أن ينفذ إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية الموضحة في الفقرة ١٦، وأيضاً أن يأخذ في الحسبان تأثير ذلك على استنتاج المراجع فيما يتعلق بوجود عدم تأكد جوهري، حسبما هو موضح في الفقرة ١٨.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

أ١. يتناول معيار المراجعة (٧٠١)[٧] مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع. وينص ذلك المعيار على أنه عند تطبيق معيار المراجعة (٧٠١)، فإن الأمور المتعلقة بالاستمرارية قد يتم تحديدها على أنها أمور رئيسة للمراجعة، ويوضح أن عدم التأكد الجوهري المتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يُعد بطبيعته أحد الأمور الرئيسة للمراجعة.[٨]

أساس الاستمرارية في المحاسبة (راجع: الفقرة ٢)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢. يعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة ذا صلة أيضاً بمنشآت القطاع العام. فعلى سبيل المثال، يتناول المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام (١) قضية قدرة منشآت القطاع العام على البقاء كمنشآت مستمرة.[٩] ويمكن أن تنشأ مخاطر الاستمرارية على سبيل المثال لا الحصر في المواقف التي تعمل فيها منشآت القطاع العام على أساس الربحية، أو عندما يكون من المحتمل تخفيض دعم الحكومة أو سحبه، أو في حالة الخصخصة. وقد تتضمن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة في القطاع العام، المواقف التي تفتقر فيها منشآت القطاع العام إلى التمويل من أجل استمرار وجودها، أو عند اتخاذ قرارات سياسية تؤثر على الخدمات التي تقدمها منشأة القطاع العام.

---

٦ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

٧ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

٨ انظر الفقرتين ١٥ وأ٤١ من معيار المراجعة (٧٠١).

٩ المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام (١) "عرض القوائم المالية"، الفقرات ٣٨-٤١

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع: الفقرة ١٠)

أ٣. فيما يلي أمثلة لأحداث أو ظروف يمكن أن تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وتجدر الإشارة إلى أن القائمة الآتية ليست شاملة، كما إن وجود واحد أو أكثر من البنود لا يدل دائماً على وجود عدم تأكد جوهري.

الأمور المالية

- وجود مركز صافٍ بالالتزامات أو الالتزامات المتداولة.
- اقتراب القروض محددة الأجل من موعد استحقاقها دون وجود فرص واقعية للتجديد أو للسداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل.
- المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين.
- وجود تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية.
- المعدلات المالية الرئيسية السلبية.
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
- التأخر في توزيعات الأرباح أو توقفها.
- عدم القدرة على السداد للدائنين في تواريخ الاستحقاق.
- عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.
- التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري، أو استثمارات ضرورية أخرى.

الأمور التشغيلية

- عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.
- خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل.
- خسارة سوق رئيسي، أو عميل رئيسي، أو حق امتياز، أو رخصة، أو مورد رئيسي.
- مشكلات العمالة.
- نقص الإمدادات المهمة.
- ظهور منافس ناجح بشكلٍ كبير.

أمور أخرى

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى، مثل متطلبات الملاءة أو السيولة للمؤسسات المالية.
- وجود دعاوى قانونية أو تنظيمية منظورة ضد المنشأة، والتي في حال نجاحها، قد تؤدي إلى مطالبات من غير المرجح أن تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها.

- التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو في سياسة الحكومة، التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة.
- الكوارث غير المؤمّن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها.

وثمة عوامل أخرى يمكن أن تخفف في الغالب من أهمية هذه الأحداث أو الظروف. فعلى سبيل المثال، يمكن موازنة تأثير عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها العادية- عن طريق خطط الإدارة لتوفير تدفقات نقدية كافية من خلال وسائل بديلة، مثل التخلص من أصول، أو إعادة جدولة دفعات سداد القروض، أو الحصول على رأس مال إضافي. وعلى نحو مماثل، يمكن التخفيف من أثر فقدان مورد رئيسي عن طريق توفير مصدر توريد بديل ومناسب.

أ٤. تساعد إجراءات تقييم المخاطر التي تتطلبها الفقرة ١٠ المراجع في تحديد ما إذا كان من المرجح أن يمثل استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة قضية مهمة وأثر ذلك على التخطيط للمراجعة. وتسمح هذه الإجراءات أيضاً بإجراء المزيد من المناقشات مع الإدارة في الوقت المناسب، بما في ذلك مناقشة خطط الإدارة وحل أي قضايا محددة تتعلق بالاستمرارية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة ١٠)

أ٥. يمكن أن يؤثر حجم المنشأة على قدرتها على تحمل الظروف المعاكسة. ويمكن أن تكون المنشآت الصغيرة قادرة على الاستجابة بسرعة لاستغلال الفرص، لكنها قد تفتقر إلى الاحتياطيات اللازمة لاستمرار العمليات.

أ٦. تتضمن الظروف التي لها صلة خاصة بالمنشآت الصغيرة خطر توقف البنوك والمقرضين الآخرين عن دعم المنشأة، إضافة إلى الفقدان المحتمل لمورد رئيسي أو عميل رئيسي أو موظف كبير، أو الحق في العمل بموجب ترخيص أو حق امتياز أو اتفاق قانوني آخر.

الانتباه الدائم طوال مدة المراجعة لأدلة المراجعة التي بشأن الأحداث أو الظروف (راجع: الفقرة ١١)

أ٧. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) من المراجع إعادة النظر في تقييمه للمخاطر وتعديل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك عند حصوله على دليل مراجعة إضافي خلال سير المراجعة يؤثر على تقييم المراجع للخطر.[١٠] وفي حالة تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة بعد قيام المراجع بتقييم المخاطر، فبجانب تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة ١٦، قد يلزم إعادة النظر في تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري. فوجود مثل هذه الأحداث أو الظروف قد يؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية التي ينفذها المراجع استجابةً للمخاطر المقيَّمة. ويضع معيار المراجعة (٣٣٠)[١١] متطلبات ويقدم إرشادات بشأن هذه المسألة.

تقويم تقييم الإدارة

تقييم الإدارة والتحليل الداعم وتقويم المراجع (راجع: الفقرة ١٢)

أ٨. يُعد تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة جزءاً رئيسياً من نظر المراجع في استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة.

أ٩. ليس من مسؤولية المراجع تدارك عدم قيام الإدارة بإجراء التحليل. ومع ذلك، وفي بعض الظروف، قد لا يؤدي عدم قيام الإدارة بإجراء تحليل مفصل لدعم تقييمها إلى منع المراجع من استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، عندما يكون هناك تاريخ من العمليات المُربحة وسهولة في الوصول إلى الموارد المالية، فقد تقوم الإدارة بإجراء تقييمها دون تحليل مفصل. وفي هذه الحالة، يمكن للمراجع تقويم مدى مناسبة تقييم الإدارة بدون تنفيذ إجراءات تقويم مُفصلة، إذا كانت إجراءات المراجعة الأخرى للمراجع كافية لتمكين المراجع من استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة.

١٠ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٣١

١١ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة"

أ١٠. في ظروف أخرى، قد يتضمن تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ١٢، إجراء تقويم للآلية التي اتبعتها الإدارة في إجراء تقييمها، والافتراضات التي استند إليها التقييم، وخطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة.

الفترة المشمولة بتقييم الإدارة (راجع: الفقرة ١٣)

أ١١. تحدد معظم أطر التقرير المالي، التي تتطلب من الإدارة إجراء تقييم صريح، الفترة التي تكون الإدارة مطالبة فيها بأخذ جميع المعلومات المتاحة في الحسبان.[١٢]

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرتين ١٢، ١٣)

أ١٢. في العديد من الحالات، قد لا تُعِد إدارات المنشآت الأصغر تقييماً مفصلاً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكنها قد تعتمد بدلاً من ذلك على معرفتها العميقة بالأعمال والآفاق المستقبلية المتوقعة. ولكن وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، يحتاج المراجع إلى تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وبالنسبة للمنشآت الأصغر، قد يكون من المناسب مناقشة تمويل المنشأة متوسط وطويل الأجل مع الإدارة، بشرط إمكانية تأييد مزاعم الإدارة بما يكفي من الأدلة الموثقة وعدم تناقضها مع فهم المراجع للمنشأة. وبناءً عليه، فإن المتطلب الوارد في الفقرة ١٣ الذي يقضي بأن يطلب المراجع من الإدارة مدة فترة تقييمها، قد يتم الوفاء به، على سبيل المثال، عن طريق المناقشة والاستفسار والتقصي عن الوثائق الداعمة، مثل الأوامر المستلمة للتوريدات المستقبلية، التي تم تقويم جدواها أو إثباتها بأية صورة أخرى.

أ١٣. غالباً ما يكون الدعم المستمر من قبل المدراء المالكين مهماً لقدرة المنشآت الأصغر على البقاء كمنشآت مستمرة. وعندما يتم تمويل المنشأة الأصغر بشكلٍ كبير عن طريق قرض من المدير المالك، فقد يكون من المهم عدم سحب هذه الأموال. فعلى سبيل المثال، قد يكون استمرار منشأةٍ صغيرة واقعة في ضائقة مالية معتمداً على أن القرض الذي قدمه المدير المالك يكون تالياً في الاستحقاق للبنوك أو الدائنين الآخرين، أو أن المدير المالك يدعم قرضاً للمنشأة عن طريق تقديم ضمان بأصوله الشخصية كضمان إضافي. وفي هذه الظروف، يمكن أن يحصل المراجع على دليل موثق مناسب بشأن كون قرض المدير المالك تالياً في الاستحقاق أو بشأن الضمان. وعندما تعتمد المنشأة على دعم إضافي من المدير المالك، قد يقوم المراجع بتقويم قدرة المدير المالك على الوفاء بالالتزام بموجب ترتيب الدعم. وإضافة لذلك، يمكن أن يطلب المراجع مصادقة مكتوبة بشأن الشروط والأحكام المرتبطة بهذا الدعم ونية المدير المالك أو فهمه لها.

فترة ما بعد تقييم الإدارة (راجع: الفقرة ١٥)

أ١٤. وفقاً لما تتطلبه الفقرة ١١، يظل المراجع منتبهاً لاحتمالية أن تكون هناك أحداث معروفة، مجدولة أو غير ذلك، أو ظروف ستحدث بعد فترة التقييم المستخدمة من قبل الإدارة، يمكن أن تثير تساؤلات حول مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. ونظراً لأن درجة عدم التأكد المصاحبة لنتيجة حدث أو ظرف تزداد كلما كان الحدث أو الظرف بعيداً في المستقبل، فعند النظر في الأحداث أو الظروف البعيدة في المستقبل، يلزم أن تكون المؤشرات الدالة على قضايا تتعلق بالاستمرارية مهمة قبل حاجة المراجع للنظر في اتخاذ المزيد من التصرفات. وفي حالة تحديد مثل هذه الأحداث أو الظروف، فقد يحتاج المراجع لأن يطلب من الإدارة تقويم الأهمية المحتملة للحدث أو الظرف على تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وفي هذه الظروف، تنطبق الإجراءات الواردة في الفقرة ١٦.

أ١٥. فيما عدا الاستفسار من الإدارة، لا يتحمل المراجع مسؤولية تنفيذ أي إجراءات مراجعة أخرى لتحديد الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، بعد الفترة التي خضعت لتقييم الإدارة والتي وفقاً لما هو وارد في الفقرة ١٣ ستكون اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ القوائم المالية.

---

[١٢] على سبيل المثال، يعرّف المعيار الدولي للمحاسبة (١) هذه الفترة بأنها فترة ينبغي أن تكون على الأقل، ولكن ليس على سبيل الحصر، اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير

إجراءات المراجعة الإضافية عند تحديد أحداث أو ظروف (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٦. يمكن أن تتضمن إجراءات المراجعة ذات الصلة بالمتطلب الوارد في الفقرة ١٦ ما يلي:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربح والتنبؤات الأخرى ذات الصلة مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة أحدث قوائم مالية أولية متاحة خاصة بالمنشأة.
- قراءة شروط وثائق المديونية غير المغطاة برهن واتفاقيات القروض، وتحديد أي انتهاكات بشأنها.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة وأي لجان ذات صلة للوقوف على أي مشاكل تمويلية.
- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة فيما يتعلق بوجود قضايا ومطالبات، ومدى معقولية تقييمات الإدارة لنتائجها المتوقعة، وكذلك تقدير الآثار المالية المترتبة عليها.
- طلب المصادقة من الأطراف ذات العلاقة والأطراف الثالثة على وجود الترتيبات الخاصة بتوفير الدعم المالي واستمراره وعلى قانونية هذه الترتيبات وقابليتها للتنفيذ، وتقييم القدرة المالية لهذه الأطراف على توفير أموال إضافية.
- تقويم خطط المنشأة للتعامل مع طلبيات العملاء غير المُنفَّذة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة تتعلق بالأحداث اللاحقة لتحديد تلك التي تضعف من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة أو التي تؤثر فيها بأية صورة أخرى.
- التأكد من وجود تسهيلات الاقتراض وشروطها وكفايتها.
- الحصول على تقارير بشأن الإجراءات التنظيمية وفحص هذه التقارير.
- تحديد مدى كفاية الدعم المقدم لأي عمليات استبعاد مُخططة للأصول.

تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية (راجع: الفقرة ١٦ (ب))

أ١٧. يمكن أن يتضمن تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية الاستفسار من الإدارة عن هذه الخطط، بما في ذلك، على سبيل المثال، خططها لتصفية أصول، أو اقتراض أموال، أو إعادة هيكلة ديون، أو تخفيض نفقات أو تأجيلها، أو زيادة رأس المال.

الفترة المشمولة بتقييم الإدارة (راجع: الفقرة ١٦ (ج))

أ١٨. بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ١٦ (ج)، قد يقارن المراجع بين:

- المعلومات المالية المستقبلية للفترات الأخيرة السابقة والنتائج التاريخية؛
- المعلومات المالية المستقبلية للفترة الحالية والنتائج التي تحققت حتى تاريخه.

أ١٩. عندما تتضمن افتراضات الإدارة دعماً مستمراً من قبل أطراف ثالثة، سواءً من خلال القروض تالية الاستحقاق أو التعهدات باستمرار تمويل إضافي أو توفيره أو من خلال الضمانات، وكان هذا الدعم مهماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فقد يحتاج المراجع للنظر في طلب مصادقة مكتوبة (بما في ذلك على الشروط والأحكام) من تلك الأطراف الثالثة والحصول على أدلة بشأن قدرتها على توفير ذلك الدعم.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ١٦ (هـ))

أ٢٠. قد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على إفادات مكتوبة معينة، بجانب تلك التي تتطلبها الفقرة ١٦، لدعم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بشأن خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للاستمرارية وجدوى تلك الخطط.

استنتاجات المراجع

عدم التأكد الجوهري المتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع: الفقرة ١٨)

أ٢١. تُستخدم عبارة "عدم التأكد الجوهري" في معيار المحاسبة (١) عند مناقشة حالات عدم التأكد المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، والتي ينبغي الإفصاح عنها في القوائم المالية. وفي بعض أطر التقرير المالي الأخرى تُستخدم عبارة "عدم التأكد الكبير" في ظروف مشابهة.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ووجود عدم تأكد جوهري

أ٢٢. توضح الفقرة ١٨ أن حالة عدم التأكد الجوهري توجد عندما يكون حجم التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف، واحتمالية حدوثها، كبيراً بحيث يصبح إضافة إفصاح مناسب عنها ضرورياً لتحقيق العرض العادل (في حالة أطر العرض العادل)، أو حتى لا تكون القوائم المالية مضللة (في حالة أطر الالتزام). ويُعد المراجع مطالباً بموجب الفقرة ١٨ باستنتاج ما إذا كانت توجد حالة عدم تأكد جوهري من هذا القبيل، بغض النظر عمّا إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يضع تعريفاً لحالة عدم التأكد الجوهري، وبغض النظر عن كيفية تعريفه لها.

أ٢٣. تتطلب الفقرة ١٩ من المراجع تحديد ما إذا كانت إفصاحات القوائم المالية تتناول الأمور المنصوص عليها في تلك الفقرة. ويتم هذا التحديد إلى جانب تحديد المراجع لما إذا كانت الإفصاحات عن عدم التأكد الجوهري، التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، تُعد كافية. وقد تشمل الإفصاحات المطلوبة بموجب بعض أطر التقرير المالي، والتي تتم بالإضافة إلى الأمور المنصوص عليها في الفقرة ١٩، الإفصاح عما يلي:

- تقويم الإدارة لأهمية الأحداث أو الظروف المتعلقة بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها؛ أو
- الاجتهادات المهمة التي قامت بها الإدارة كجزء من تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وقد توفر بعض أطر التقرير المالي إرشادات إضافية فيما يتعلق بمراعاة الإدارة للإفصاحات عن حجم التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف الرئيسية، واحتمالية وتوقيت حدوثها.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ولكن دون وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٢٤. حتى في حالة عدم وجود عدم تأكد جوهري، فإن الفقرة ٢٠ تتطلب من المراجع أن يقوم في ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحاً كافياً عن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تتناول بعض أطر التقرير المالي إفصاحات عن:

- الأحداث أو الظروف الرئيسية؛ أو
- تقويم الإدارة لأهمية تلك الأحداث أو الظروف فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها؛ أو
- خطط الإدارة الرامية إلى تخفيف حدة تأثير هذه الأحداث أو الظروف؛ أو
- الاجتهادات المهمة التي قامت بها الإدارة كجزء من تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

أ٢٥. عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل يتضمن النظر في العرض العام وهيكل القوائم المالية ومحتواها، وما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المرتبطة بها، تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.[١٢] وتبعاً للحقائق والظروف، قد يحدد المراجع أن الإفصاحات الإضافية ضرورية لتحقيق العرض العادل. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يتم تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكن استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يستنتج المراجع أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، ولا توجد أي إفصاحات يتطلبها بشكلٍ صريح إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بهذه الظروف.

---

[١٢] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ١٤

الآثار المترتبة في تقرير المراجع

عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٢٦. في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب حكم المراجع، كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة في القوائم المالية غير مناسب، فإن المتطلب الوارد في الفقرة ٢١، والذي يقضي بأن يبدي المراجع رأياً معارضاً، ينطبق بغض النظر عمّا إذا كانت القوائم المالية تتضمن، أو لا تتضمن، إفصاحاً عن مدى عدم مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة.

أ٢٧. عندما يكون استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة غير مناسب في ظل الظروف القائمة، فقد تكون الإدارة مطالبة بإعداد، أو مسموحاً لها باختيار إعداد، القوائم المالية على أساس آخر (على سبيل المثال، أساس التصفية). وقد يكون المراجع قادراً على تنفيذ عملية المراجعة لتلك القوائم المالية شريطة أن يحدد أن الأساس المحاسبي الآخر يمكن قبوله في ظل الظروف القائمة. وقد يكون المراجع قادراً على إبداء رأي غير معدل في تلك القوائم المالية، شريطة وجود إفصاح كافٍ فيها عن الأساس المحاسبي الذي تم إعداد القوائم المالية في ضوئه، لكنه قد يرى أنه من المناسب أو من الضروري تضمين فقرة لفت انتباه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)[١٤] في تقرير المراجع للفت انتباه المستخدم إلى ذلك الأساس المحاسبي البديل وأسباب استخدامه.

مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

أ٢٨. يُعد تحديد عدم التأكد الجوهري أمراً مهماً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولذلك، فإن استخدام قسم منفصل بعنوان يتضمن الإشارة إلى حقيقة وجود عدم تأكد جوهري متعلق بالاستمرارية ينبه المستخدمين لهذا الظرف.

أ٢٩. يقدم ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية للعبارات المطلوب إدراجها في تقرير المراجع عن القوائم المالية عندما تكون المعايير الدولية للتقرير المالي هي إطار التقرير المالي المنطبق. وفي حالة استخدام إطار تقرير مالي منطبق آخر بخلاف المعايير الدولية للتقرير المالي، فإن العبارات التوضيحية المعروضة في ملحق هذا المعيار قد تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقرير المالي الآخر في ظل الظروف القائمة.

أ٣٠. توضح الفقرة ٢٢ الحد الأدنى من المعلومات المطلوبة التي سيتم عرضها في تقرير المراجع في كل حالة من الحالات المذكورة. وقد يذكر المراجع معلومات إضافية لاستكمال العبارات المطلوبة، على سبيل المثال، لشرح:

- أن وجود حالة عدم تأكد جوهري يُعد أمراً أساسياً في فهم المستخدمين للقوائم المالية؛[١٥] أو
- كيفية معالجة الأمر أثناء المراجعة (انظر أيضاً الفقرة أ١).

إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٣١. يقدم المثال التوضيحي (١) في ملحق هذا المعيار مثالاً لتقرير المراجع عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري وإجراء إفصاح كافٍ عن ذلك في القوائم المالية. ويتضمن أيضاً ملحق المعيار (٧٠٠) صيغة توضيحية ليتم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٣٢. يقدم المثالان التوضيحيان (٢) و(٣) في ملحق هذا المعيار مثالين لتقارير المراجع التي تحتوي على آراء متحفظة ومعارضة، على الترتيب، عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن مع عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن حالة عدم تأكد جوهري.

---

[١٤] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

[١٥] معيار المراجعة (٧٠٦)، الفقرة أ٢

أ٣٣. في المواقف التي تنطوي على أكثر من حالة عدم تأكد تُعد مهمة للقوائم المالية ككل، قد يرى المراجع أنه من المناسب في حالات نادرة للغاية الامتناع عن إبداء رأي بدلاً من إضافة العبارات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٢. ويقدم معيار المراجعة (٧٠٥) إرشادات في هذا الشأن.[١٦]

الاتصال بالسلطات التنظيمية (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

أ٣٤. عندما يرى مراجع منشأة خاضعة للتنظيم أنه قد يكون من الضروري إدراج إشارة للأمور المتعلقة بالاستمرارية في تقرير المراجع، فقد يتحمل المراجع واجب الاتصال بالسلطات التنظيمية أو التنفيذية أو الرقابية المعنية.

عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٣٥. في ظروف معينة، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة إجراء تقييمها أو تمديد فترته. وفي حالة عدم رغبة الإدارة في القيام بذلك، فقد يكون من المناسب إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع، لأنه قد يكون من غير الممكن للمراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق باستخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، مثل أدلة المراجعة التي تتعلق بوجود خطط وضعتها الإدارة موضع التنفيذ أو وجود عوامل مخففة أخرى.

---

[١٦] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ١٠

الملحق(*)

(راجع: الفقرات أ٢٩، أ٣١، أ٣٢)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المتعلقة بالاستمرارية

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع يحتوي على رأي غير معدل عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري ووجود إفصاح كافٍ عن ذلك في القوائم المالية.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري وأن القوائم المالية مُحرَّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاح.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع يحتوي على رأي معارض عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري وأن القوائم المالية تغفل ذكر الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بعدم التأكد الجوهري.

* عند صياغة تقرير المراجع المستقل وفقاً لهذا المعيار، يلزم مراعاة هيكل نماذج تقارير المراجع المستقل الواردة في معيار المراجعة (٧٠٠)، مع مراعاة متطلبات هذا المعيار

المثال التوضيحي (١): رأي غير معدل عند وجود عدم تأكد جوهري وإفصاح كافٍ عن ذلك في القوائم المالية

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠)[١] غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).[٢]**
- **توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويُعد الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري إفصاحاً كافياً.**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف بعد تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

---

[١] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

[٢] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[٣]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات على القوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح (×) المرفق بالقوائم المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (٦)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[٣] العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

[وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٤]

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) – انظر المثال التوضيحي (١) في معيار المراجعة (٧٠٠).[٥]]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) – انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء[*]]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

---

٤ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٥ تتطلب الفقرتان ٣٤ و٣٩ من معيار المراجعة (٧٠٠) صيغة يلزم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٢): رأي متحفظ عند وجود عدم تأكد جوهري وعند تحريف القوائم المالية بشكلٍ جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاح

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويناقش الإيضاح (ص) المرفق بالقوائم المالية حجم ترتيبات التمويل، وانتهاء ترتيبات التمويل وإجماليها؛ لكنَ القوائم المالية لا تتضمن نقاشاً يتناول أثر أو توفر إعادة التمويل، أو لا تصف هذا الوضع بأنه حالة عدم تأكد جوهري.**
- **القوائم المالية محرّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاح عن عدم التأكد الجوهري. وتم إبداء رأي متحفظ بسبب أن المراجع خلص إلى أن التأثيرات على القوائم المالية بسبب هذا الإفصاح غير الكافي تُعد جوهرية لكنها غير منتشرة في القوائم المالية.**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[٦]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء الإفصاح غير المكتمل عن المعلومات المشار إليها في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي المتحفظ

---

[٦] العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

وفقاً للنقاش الوارد في الإيضاح (ص)، تنتهي ترتيبات تمويل الشركة، وتكون المبالغ غير المسددة واجبة الأداء في ١٩ مارس ٢٠×١. ولم تكن الشركة قادرةً على إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل. ويشير هذا الوضع إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم تفصح القوائم المالية بشكلٍ كافٍ عن هذا الأمر.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٧]

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)[٨]]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

---

٧ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

٨ تتطلب الفقرتان ٣٤ و٣٩ من معيار المراجعة (٧٠٠) صيغة يلزم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*[*]]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٣) - رأي معارض عند وجود عدم تأكد جوهري وعدم الإفصاح عنه في القوائم المالية

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن الشركة تنظر في إعلان إفلاسها. وقد أغفلت القوائم المالية ذكر الإفصاحات المطلوبة المتعلقة بحالة عدم التأكد الجوهري. ويتم إبداء رأي معارض بسبب أن تأثيرات هذا الإغفال على القوائم المالية تُعد جوهرية ومنتشرة.**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المعارض في القوائم المالية يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[٩]

الرأي المعارض

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وبسبب إغفال ذكر المعلومات المذكورة في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

[٩] العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي المعارض

انتهت ترتيبات تمويل الشركة واستحق أداء المبلغ غير المسدد في ٣١ ديسمبر ٢٠×١. ولم تكن الشركة قادرةً على إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل، وهي الآن تنظر في إعلان إفلاسها. ويشير هذا الوضع إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم تفصح القوائم المالية بشكلٍ كافٍ عن هذه الحقيقة.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المعارض.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٧) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٧) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المعارض والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[١٠]

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)[١١]*]*

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء[*]*]*

[عنوان المراجع]

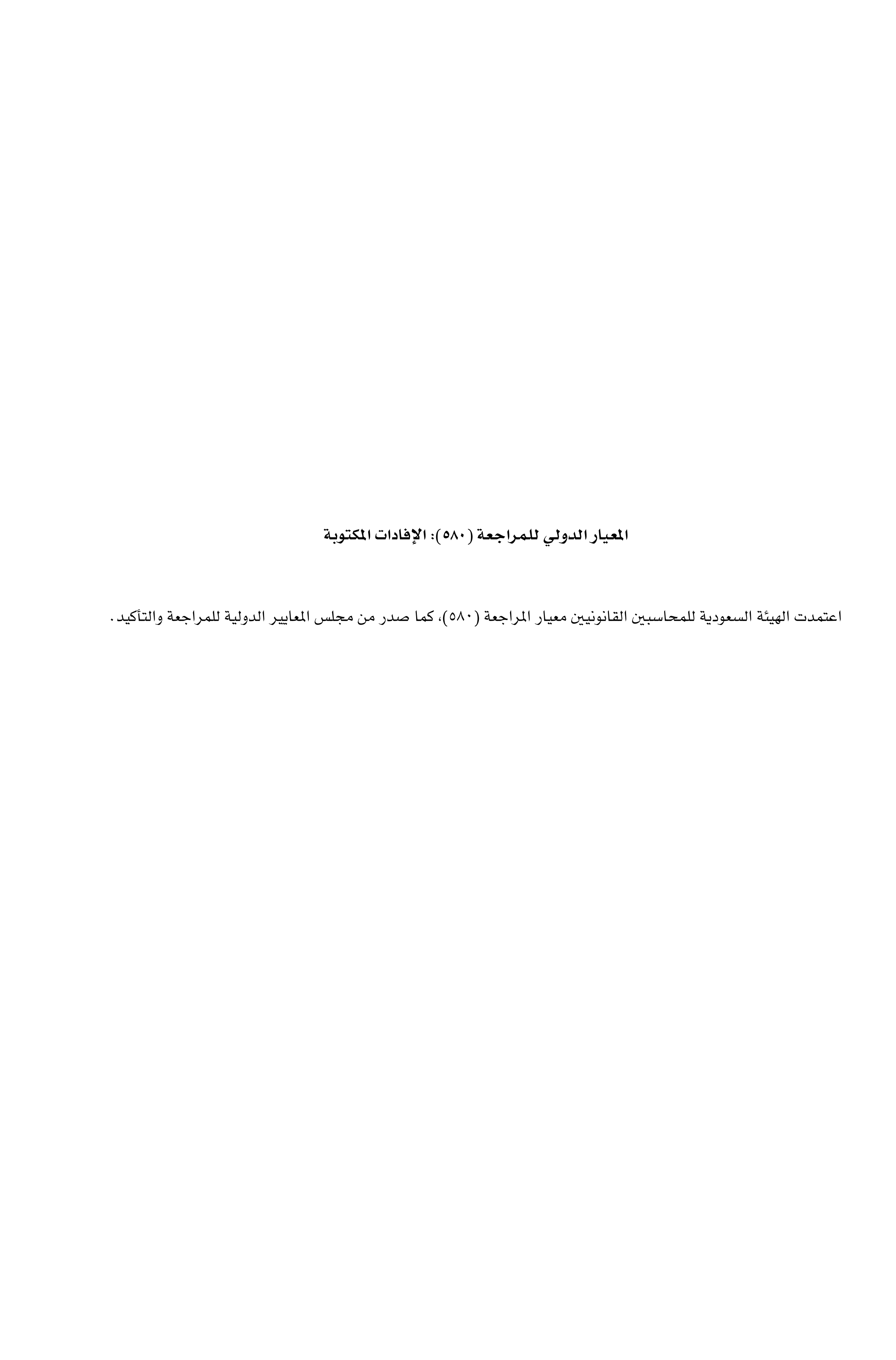
[التاريخ]

---

١٠ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

١١ تتطلب الفقرتان ٣٤ و٣٩ من معيار المراجعة (٧٠٠) صيغة يلزم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.



المعيار الدولي للمراجعة (٥٨٠): الإفادات المكتوبة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٨٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٨٠)

الإفادات المكتوبة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٨٠) *"الإفادات المكتوبة"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عند مراجعة القوائم المالية.

٢. يحتوي الملحق (١) على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تحتوي على متطلبات محددة لمواضيع الإفادات المكتوبة. ولا تحد هذه المتطلبات المحددة الواردة في معايير المراجعة الأخرى من تطبيق هذا المعيار.

الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة

٣. أدلة المراجعة هي المعلومات التي يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبني رأيه على أساسها.[1] والإفادات المكتوبة هي معلومات ضرورية يطلبها المراجع بخصوص مراجعة القوائم المالية للمنشأة. وعليه، فإن الإفادات المكتوبة تُعد أدلة مراجعة، شأنها شأن الردود على الاستفسارات. (راجع: الفقرة أ١)

٤. رغم أن الإفادات المكتوبة توفر أدلة مراجعة ضرورية، فإنها لا توفر، في حد ذاتها، ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن أي من الأمور التي تتناولها. وعلاوةً على ذلك، فحقيقة أن الإدارة قد قدمت إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها لا تؤثر على طبيعة أو مدى أدلة المراجعة الأخرى التي يحصل عليها المراجع بشأن الوفاء بمسؤوليات الإدارة، أو بشأن إقرارات معينة.

تاريخ السريان

٥. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٦. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة، ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم يعتقدون أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد القوائم المالية وعن اكتمال المعلومات المقدمة للمراجع؛

(ب) دعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو إقرارات معينة في القوائم المالية، من خلال الإفادات المكتوبة إذا رأى المراجع أنها ضرورية، أو كانت مطلوبة بموجب معايير المراجعة الأخرى؛

(ج) الاستجابة بشكل مناسب للإفادات المكتوبة التي تقدمها الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو في حالة عدم قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بتقديم الإفادات المكتوبة التي يطلبها المراجع.

التعريفات

٧. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين قرينه أدناه:

إفادة مكتوبة: بيان مكتوب تقدمه الإدارة إلى المراجع للمصادقة على بعض الأمور أو لدعم أدلة مراجعة أخرى. ولا تتضمن الإفادات المكتوبة، في هذا السياق، القوائم المالية أو الإقرارات الواردة فيها أو السجلات والدفاتر الداعمة.

٨. لأغراض هذا المعيار، يُنبغي أن تُقرأ الإشارات إلى "الإدارة" على أنها "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال". وعلاوة على ذلك، ففي حالة إطار العرض العادل، تتحمل الإدارة المسؤولية عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

---

[1] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ٥ (ج)

المتطلبات

الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة

٩. يجب على المراجع أن يطلب الإفادات المكتوبة من الإدارة التي تتحمل المسؤوليات المناسبة عن القوائم المالية، والتي لديها المعرفة بالأمور ذات الصلة. (راجع: الفقرات أ٢–أ٦)

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة

إعداد القوائم المالية

١٠. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك، عند الاقتضاء، عرضها العادل، كما هو موضح في شروط ارتباط المراجعة.[٢] (راجع: الفقرات أ٧–أ٩، أ١٤، أ٢٢)

المعلومات المقدمة واكتمال المعاملات

١١. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة:

(أ) بأنها قد وفرت للمراجع جميع المعلومات الملائمة والوصول إلى ما يريده كما هو متفق عليه في شروط ارتباط المراجعة؛[٣]

(ب) بأن جميع المعاملات قد تم تسجيلها، وأنها منعكسة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ٧–أ٩، أ١٤، أ٢٢)

وصف مسؤوليات الإدارة في الإفادات المكتوبة

١٢. يجب وصف مسؤوليات الإدارة في الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين ١٠ و١١ بالطريقة الموصوفة بها هذه المسؤوليات في شروط ارتباط المراجعة.

الإفادات المكتوبة الأخرى

١٣. تتطلب معايير المراجعة الأخرى من المراجع أن يطلب الحصول على إفادات مكتوبة. وبالإضافة إلى هذه الإفادات المطلوبة بموجب المعايير، فإذا رأى المراجع أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو بإقرار معين أو أكثر في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة الأخرى. (راجع: الفقرات أ١٠–أ١٣، أ١٤، أ٢٢)

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها

١٤. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ. ويجب أن تكون الإفادات المكتوبة لجميع القوائم المالية، وللفترة (الفترات) المشار إليها في تقرير المراجع. (راجع: الفقرات أ١٥–أ١٨)

شكل الإفادات المكتوبة

١٥. يجب أن تكون الإفادات المكتوبة في شكل خطاب إفادة موجه إلى المراجع. وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب من الإدارة تقديم بيانات عامة مكتوبة بشأن مسؤولياتها، ورأى المراجع أن تلك البيانات توفر بعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ أو ١١، فإن الأمور ذات الصلة التي تغطيها تلك البيانات لا يلزم تضمينها في خطاب الإفادة. (راجع: الفقرات أ١٩–أ٢١)

---

[٢] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦ (ب) (١)

[٣] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦ (ب) (٣)

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة

١٦. إذا كان لدى المراجع مخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، فيجب عليه تحديد تأثير ما قد تحمله مثل هذه المخاوف على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) وأدلة المراجعة بشكل عام. (راجع: الفقرتين أ٢٤، أ٢٥)

١٧. وعلى وجه الخصوص، إذا كانت الإفادات المكتوبة غير متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة لمحاولة حل هذا الأمر. وإذا ظل الأمر دون حل، فيجب على المراجع أن يعيد النظر في تقييم كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو في التزامها بذلك أو إنفاذها له، ويجب أن يحدد التأثير الذي قد يكون لمثل هذه المخاوف على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) وأدلة المراجعة بشكل عام. (راجع: الفقرة أ٢٣)

١٨. إذا استنتج المراجع أن الإفادات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها، فيجب عليه اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)،[٤] مع مراعاة المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ من هذا المعيار.

عدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

١٩. إذا لم تقدم الإدارة واحداً أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، فيجب على المراجع:

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة؛

(ب) إعادة تقويم نزاهة الإدارة، وتقويم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة)، وأدلة المراجعة بشكل عام؛

(ج) اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، مع مراعاة المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ من هذا المعيار.

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة

٢٠. يجب على المراجع الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) في الحالات الآتية:

(أ) إذا استنتج أن هناك شكوك في نزاهة الإدارة، بما يكفي لجعل الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين ١٠ و١١ لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو

(ب) إذا لم تقدم الإدارة الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين ١٠ و١١. (راجع: الفقرتين أ٢٦، أ٢٧)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة (راجع: الفقرة ٣)

أ١. تُعد الإفادات المكتوبة مصدراً مهماً لأدلة المراجعة. وإذا عدَّلت الإدارة الإفادات المكتوبة المطلوبة أو لم تقم بتقديمها، فيمكن أن ينبّه ذلك المراجع إلى احتمال وجود إشكالية مهمة أو أكثر. وإضافة لذلك، فإن تقديم طلب للحصول على إفادات مكتوبة، وليست شفهية، قد يدفع الإدارة في حالات عديدة إلى أن تأخذ في حسبانها مثل هذه الأمور بشكل أكثر جدية، مما يعزز جودة الإفادات.

[٤] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٩)

أ٢. تُطلب الإفادات المكتوبة من أولئك المسؤولين عن إعداد القوائم المالية. ويمكن أن يختلف أولئك الأفراد اعتماداً على هيكل الحوكمة في المنشأة، والأنظمة أو اللوائح ذات الصلة؛ ومع ذلك، تُعد الإدارة في غالب الأحيان (وليس المكلفين بالحوكمة) هي الطرف المسؤول. وبناءً عليه، قد تُطلب الإفادات المكتوبة من الرئيس التنفيذي للمنشأة والمدير المالي، أو من يعادلهم من الأشخاص في المنشآت التي لا تستخدم مثل هذه المسميات الوظيفية. ومع ذلك، وفي بعض الظروف توجد أطراف أخرى، مثل المكلفين بالحوكمة، يكونون مسؤولين أيضاً عن إعداد القوائم المالية.

أ٣. بسبب مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، ومسؤوليتها عن القيام بأعمال المنشأة، فإنه من المتوقع أن يكون لدى الإدارة معرفة كافية بالآلية التي تتبعها المنشأة في إعداد القوائم المالية والإقرارات الواردة فيها، والتي تستند إليها في تقديم الإفادات المكتوبة.

أ٤. ومع ذلك، قد تقرر الإدارة في بعض الحالات إجراء استفسارات من آخرين شاركوا في إعداد وعرض القوائم المالية والإقرارات الواردة فيها، بما في ذلك الأفراد الذين يملكون معرفة متخصصة فيما يتعلق بالأمور التي تُطلب الإفادات المكتوبة بشأنها. وقد يكون من بين هؤلاء الأفراد:

- إكتواري مسؤول عن قياسات محاسبية محددة بطريقة إكتوارية.
- طاقم مهندسين ممن قد يضطلعون بمسؤولية قياس الالتزامات البيئية ولديهم معرفة متخصصة بها.
- مستشار داخلي قد يوفر معلومات ضرورية عن مخصصات المطالبات القانونية.

أ٥. في بعض الحالات، قد تستخدم الإدارة لغة متحفظة في الإفادات المكتوبة تشير إلى أن الإفادات مُعدَّة على حد علم الإدارة واقتناعها. ومن المعقول أن يقبل المراجع مثل هذه الصيغة إذا كان مقتنعاً بأن الإفادات قد أُعدت بواسطة مَنْ لديهم مسؤوليات ومعرفة مناسبة بالأمور المُتضمَّنة في الإفادات.

أ٦. لتأكيد حاجة الإدارة إلى تقديم إفادات مدروسة، قد يطلب المراجع من الإدارة أن تذكر في الإفادات المكتوبة مصادقة بأنها قامت بتلك الاستفسارات التي تراها مناسبة لتمكينها من تقديم الإفادات المطلوبة. ومن غير المتوقع أن تتطلب مثل هذه الاستفسارات في العادة آلية داخلية رسمية غير تلك التي وضعتها المنشأة بالفعل.

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

أ٧. لا تُعد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة بشأن وفاء الإدارة بمسؤولياتها المشار إليها في الفقرتين ١٠ و١١، لا تُعد أدلة كافية بدون الحصول على مصادقة من الإدارة بأنها تعتقد أنها قد أوفت بتلك المسؤوليات. ويُعزى السبب في ذلك إلى عدم قدرة المراجع على أن يفصل، فقط بناءً على أدلة المراجعة الأخرى، فيما إذا كانت الإدارة قد أعدت وعرضت القوائم المالية ووفرت المعلومات للمراجع على أساس ما تم الاتفاق عليه من أنها تقر بعلم مسؤولياتها وتفهمها. فعلى سبيل المثال، لا يمكن أن يستنتج المراجع أن الإدارة قد وفرت له جميع المعلومات الملائمة كما هو متفق عليه في شروط ارتباط المراجعة، بدون سؤالها حول ما إذا كان قد تم توفير مثل هذه المعلومات، واستلام مصادقة على ذلك.

أ٨. تستند الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ١٠ و١١ إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط ارتباط المراجعة من أن الإدارة تقر بعلم مسؤولياتها وتفهمها، ويكون ذلك من خلال طلب مصادقة بأنها قد أوفت بهذه المسؤوليات. ويمكن أن يطلب المراجع من الإدارة أيضاً إعادة المصادقة على إقرارها بعلم مسؤولياتها وفهمها لها في الإفادات المكتوبة. وهو أمر شائع في دول معينة، لكنه على أية حال قد يكون مناسباً بصفة خاصة في الحالات الآتية:

- عندما لا يصبح أولئك الذين وقعوا على شروط ارتباط المراجعة بالنيابة عن المنشأة مُحمَّلين بالمسؤوليات ذات صلة؛ أو
- عندما تكون شروط ارتباط المراجعة مُعدَّة في سنة سابقة؛ أو
- عندما يوجد أي مؤشر على سوء فهم الإدارة لتلك المسؤوليات؛ أو
- عندما يكون من المناسب القيام بذلك بسبب تغيرات في الظروف.

واتساقاً مع متطلبات معيار المراجعة (٢١٠)،[٥] فإن إعادة المصادقة على إقرار الإدارة بعلم مسؤولياتها وفهمها لها، لا تكون حسب أفضل ما تعرفه الإدارة وتعتقده (كما سبق مناقشته في فقرة أ٥ من هذا المعيار).

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٩. قد تكون التكليفات الرسمية الصادرة لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً منها للمنشآت الأخرى. ونتيجةً لذلك، فإن الافتراض الأساس المتعلق بمسؤوليات الإدارة، الذي يتم على أساسه مراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام، قد تنشأ عنه إفادات مكتوبة إضافية. وقد تتضمن هذه الإفادات المكتوبة إفادات تؤكد أن المعاملات والأحداث قد تم تنفيذها وفقاً لنظام أو لائحة أو أمر ملزم آخر.

الإفادات المكتوبة الأخرى (راجع: الفقرة ١٣)

الإفادات المكتوبة الإضافية بشأن القوائم المالية

أ١٠. بالإضافة إلى الإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ١٠، قد يرى المراجع أنه من الضروري طلب إفادات مكتوبة أخرى عن القوائم المالية. وقد تكون مثل هذه الإفادات المكتوبة مكمّلة للإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة (١٠)، لكنها لا تشكل جزءاً منها. وقد تتضمن هذه الإفادات، إفادات بشأن ما يلي:

- ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مناسباً؛
- ما إذا كان قد تم إثبات أمور كالمذكورة أدناه، متى كانت ذات صلة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو قياسها، أو عرضها، أو الإفصاح عنها وفقاً لذلك الإطار:
  - o الخطط أو النوايا التي قد تؤثر على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات أو تصنيفها؛
  - o الالتزامات، الفعلية والمحتملة على السواء؛
  - o ملكية الأصول أو السيطرة عليها، والامتيازات أو الرهون على الأصول، والأصول المرهونة كضمان؛
  - o الجوانب في الأنظمة واللوائح والاتفاقيات التعاقدية، التي قد تؤثر على القوائم المالية، بما في ذلك عدم الالتزام بها.

الإفادات المكتوبة الإضافية بشأن المعلومات المقدمة للمراجع

أ١١. بالإضافة إلى الإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ١١، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أبلغت المراجع بجميع أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعلم بها الإدارة.

الإفادات المكتوبة بشأن إقرارات معينة

أ١٢. عند الحصول على أدلة بشأن، أو عند تقويم، الاجتهادات والنوايا، فقد يأخذ المراجع في الحسبان واحداً أو أكثر مما يلي:

- سوابق المنشأة في تنفيذ نواياها المعلنة.
- الأسباب وراء اختيار المنشأة لمسلك معين.
- قدرة المنشأة على الاستمرار في مسلك محدد.
- وجود أو نقص أية معلومات أخرى يمكن أن يكون قد تم الحصول عليها خلال سير المراجعة، قد لا تتسق مع اجتهاد الإدارة أو نيتها.

---

[٥] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦ (ب)

أ١٣. بالإضافة إلى ذلك، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة تقديم إفادات مكتوبة بشأن إقرارات محددة في القوائم المالية؛ وعلى وجه الخصوص، لدعم الفهم الذي توصل إليه المراجع من أدلة المراجعة الأخرى حول اجتهاد الإدارة أو مقصدها فيما يتعلق بإقرار محدد أو حول مدى اكتمال هذا الإقرار. فعلى سبيل المثال، إذا كان مقصد الإدارة يُعد مهماً بالنسبة لأساس تسعير الاستثمارات، فقد لا يكون من الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بدون إفادة مكتوبة من الإدارة بشأن نواياها. وعلى الرغم من أن مثل هذه الإفادات المكتوبة توفر أدلة مراجعة ضرورية، فإنها لا توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لذلك الإقرار.

الإبلاغ بمبلغ الحد المسموح (راجع: الفقرات ١٠، ١١، ١٣)

أ١٤. يتطلب المعيار (٤٥٠) أن يقوم المراجع بجمع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة بخلاف تلك التي من الواضح أنها ليست ذات شأن.[٦] وقد يحدد المراجع حداً لا يمكن اعتبار التحريفات التي تتجاوزه أنها ليست ذات شأن بشكل واضح. وبنفس الطريقة، قد يأخذ المراجع في الحسبان إبلاغ الإدارة بذلك الحد لأغراض الإفادات المكتوبة التي يطلبها.

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها (راجع: الفقرة ١٤)

أ١٥. لأن الإفادات المكتوبة تُعد أدلة مراجعة ضرورية، فإنه لا يمكن إبداء رأي المراجع، ولا يمكن تأريخ تقرير المراجع، قبل تاريخ الإفادات المكتوبة. وعلاوةً على ذلك، ولأن المراجع معني بالأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراجع والتي قد تتطلب إجراء تعديل أو إفصاح في القوائم المالية، فإن الإفادات المكتوبة تُؤرخ بأقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ.

أ١٦. في بعض الظروف، قد يكون من المناسب للمراجع الحصول على إفادة مكتوبة بشأن إقرار معين في القوائم المالية خلال سير المراجعة. وفي هذه الحالة، فقد يكون من الضروري طلب إفادة مكتوبة مُحدَّثة.

أ١٧. تغطي الإفادات المكتوبة جميع الفترات المشار إليها في تقرير المراجع، لأن الإدارة تحتاج إلى أن تؤكد مجدداً أن الإفادات المكتوبة التي قدمتها في وقت سابق فيما يتعلق بالفترات السابقة لا تزال مناسبة. ويمكن أن يتفق المراجع والإدارة على شكل الإفادة المكتوبة التي تحدِّث الإفادات المكتوبة المتعلقة بالفترات السابقة عن طريق تناول ما إذا كانت هناك أي تغييرات على تلك الإفادات المكتوبة، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي تلك التغييرات.

أ١٨. يمكن أن تنشأ مواقف إذا لم تكن الإدارة الحالية حاضرة خلال جميع الفترات المشار إليها في تقرير المراجع. وقد يُقر هؤلاء الأشخاص بأنهم ليسوا في وضع يمكِّنهم من تقديم بعض أو جميع الإفادات المكتوبة، لأنهم لم يكونوا في مناصبهم خلال الفترة ذات الصلة. ومع ذلك، فإن هذه الحقيقة لا تقلل من مسؤوليات هؤلاء الأشخاص عن القوائم المالية ككل. وعليه، فإن المتطلب الذى ينص على أن المراجع يطلب منهم إفادات مكتوبة تغطي كل الفترة (الفترات) ذات الصلة لا يزال منطبقاً.

شكل الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ١٥)

أ١٩. يلزم أن تكون الإفادات المكتوبة مُضمَّنة في خطاب الإفادة الموجه إلى المراجع. غير أنه في بعض الدول قد تكون الإدارة مطالبة بموجب الأنظمة أو اللوائح أن تصدر بياناً عاماً مكتوباً بشأن مسؤولياتها. وبالرغم من أن مثل هذا البيان يُعد إفادة لمستخدمي القوائم المالية، أو للسلطات المعنية، فقد يقرر المراجع أنه يمثل شكلاً مناسباً للإفادة المكتوبة فيما يتعلق ببعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ أو ١١. وبالتالي، لا تكون هناك حاجة لتضمين الأمور ذات الصلة التي يغطيها مثل هذا البيان في خطاب الإفادة. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على قرار المراجع ما يلي:

- ما إذا كان البيان يتضمن مصادقة بشأن الوفاء بالمسؤوليات المشار إليها في الفقرتين ١٠ و١١.
- ما إذا كان البيان مقدماً أو معتمداً من أولئك الذين يطلب منهم المراجع الإفادات المكتوبة ذات الصلة.
- ما إذا تم تقديم نسخة للمراجع من البيان في أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ (انظر الفقرة ١٤).

[٦] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ٥

أ٢٠. لا تحتوي البيانات الرسمية الخاصة بالالتزام بالأنظمة أو اللوائح، أو البيانات الرسمية الخاصة باعتماد القوائم المالية، على ما يكفي من المعلومات اللازمة حتى يقتنع المراجع بأن جميع الإفادات الضرورية قد تم تقديمها مع الوعي بالمقصود منها. ولا يُعد أيضاً التعبير عن مسؤوليات الإدارة في نظام أو لائحة بديلاً للإفادات المكتوبة التي يتم طلبها.

أ٢١. يقدم الملحق (٢) مثالاً توضيحياً لخطاب إفادة.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرات ١٠، ١١، ١٣)

أ٢٢. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بالإفادات المكتوبة التي طلبها من الإدارة.[٧]

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرتين ١٦، ١٧)

أ٢٣. في حالة اكتشاف أوجه عدم اتساق بين واحد أو أكثر من الإفادات المكتوبة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، فقد ينظر المراجع فيما إذا كان تقييم المخاطر لا يزال مناسباً، وإن لم يكن كذلك، فإنه قد يعيد النظر في تقييم المخاطر، ويحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية اللازمة للاستجابة للمخاطر المقيَّمة.

أ٢٤. إن المخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، قد يدفع المراجع إلى استنتاج أن خطر قيام الإدارة بإساءة العرض في القوائم المالية سيحول دون القيام بالمراجعة. وفي هذه الحالة، قد ينظر المراجع في الانسحاب من الارتباط، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، ما لم يتخذ المكلفون بالحوكمة تدابير تصحيحية مناسبة. ومع ذلك فإن مثل هذه التدابير التصحيحية قد لا تكون كافية لتمكين المراجع من إصدار رأي مراجعة غير معدل.

أ٢٥. يتطلب معيار المراجعة (٢٣٠) أن يقوم المراجع بتوثيق الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة والاستنتاجات المتوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في التوصل إلى تلك الاستنتاجات.[٨] وربما يكون المراجع قد قام بتحديد قضايا مهمة تتعلق بكفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، لكنه بالرغم من ذلك استنتج أن الإفادات المكتوبة يمكن الاعتماد عليها. وفي مثل هذه الحالة، يتم توثيق هذا الأمر المهم وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠).

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٢٦. كما هو موضح في الفقرة أ٧، لا يكون المراجع قادراً على إصدار حكم، فقط بناءً على أدلة المراجعة الأخرى، بشأن ما إذا كانت الإدارة قد أوفت بمسؤولياتها المشار إليها في الفقرتين ١٠ و١١. وبناءً عليه، فإذا استنتج المراجع كما هو موضح في الفقرة ٢٠(أ) أن الإفادات المكتوبة بشأن هذه الأمور لا يمكن الاعتماد عليها، أو إذا لم تقدم الإدارة تلك الإفادات المكتوبة، فلا يكون المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وهذا الشكل من أشكال عدم القدرة لا تقتصر تأثيراته المحتملة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية، ولذلك تُعد تأثيراته تأثيرات منتشرة. ويتطلب معيار المراجعة (٧٠٥) أن يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية في مثل هذه الظروف.[٩]

أ٢٧. إن تعديل الإفادة المكتوبة عمّا يكون المراجع قد طلبه لا يعني بالضرورة أن الإدارة لم تقدم الإفادة المكتوبة. غير أن السبب الذي يستند إليه مثل هذا التعديل قد يؤثر على الرأي في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال:

- قد تنص الإفادة المكتوبة بشأن وفاء الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية على أن الإدارة تعتقد أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، باستثناء عدم الالتزام الجوهري بمتطلب معين في ذلك الإطار. ولا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠، لأن المراجع استنتج أن الإدارة قد قدمت إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها. لكن المراجع مطالب بأن يأخذ في الحسبان تأثير عدم الالتزام على الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

---

٧ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦ (ج) (٢)

٨ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرتان ٨ (ج) و١٠

٩ معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٩

- قد تنص الإفادة المكتوبة بشأن مسؤولية الإدارة عن تزويد المراجع بجميع المعلومات الملائمة المتفق عليها في شروط ارتباط المراجعة على أن الإدارة تعتقد أنها قد زودت المراجع بمثل هذه المعلومات، باستثناء المعلومات التي دُمرت في حريق. ولا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠، لأن المراجع استنتج أن الإدارة قد قدمت إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها. لكن المراجع مطالب بأن يأخذ في الحسبان تأثيرات انتشار المعلومات التي دمرها الحريق على القوائم المالية، وتأثير ذلك على الرأي في تقرير المراجع، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٢)

قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات للإفادات المكتوبة

يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتتطلب إفادات مكتوبة خاصة بموضوعات محددة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٢٤٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"* ، الفقرة ٤٠
- معيار المراجعة (٢٥٠) (المُعدَّل) *"مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"* ، الفقرة ١٧
- معيار المراجعة (٤٥٠) *"تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"* ، الفقرة ١٤
- معيار المراجعة (٥٠١) *"أدلة المراجعة – اعتبارات معينة لبنود مُختارة"* ، الفقرة ١٢
- معيار المراجعة (٥٤٠) *"مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"* ، الفقرة ٢٢
- معيار المراجعة (٥٥٠) *"الأطراف ذات العلاقة"* ، الفقرة ٢٦
- معيار المراجعة (٥٦٠) *"الأحداث اللاحقة"* ، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٥٧٠) *"الاستمرارية"* ، الفقرة ١٦ (هـ)
- معيار المراجعة (٧١٠) *"المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة*، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٧٢٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"* ، الفقرة ١٣ (ج)

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٢١)

مثال توضيحي لخطاب الإفادة

يتضمن الخطاب التوضيحي التالي إفادات مكتوبة يتطلبها هذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى. ويُفترض في هذا التوضيح أن إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛ وأن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٥٧٠)[1] للحصول على إفادة مكتوبة غير ذي صلة؛ وأنه لا توجد استثناءات للإفادات المكتوبة المطلوبة. وفي حالة وجود استثناءات، فإن الإفادات ستحتاج إلى تعديل لتعكس هذه الاستثناءات.

(الترويسة الخاصة بالمنشأة)

(إلى المراجع) (التاريخ)

نقدم لكم خطاب الإفادة الماثل بخصوص مراجعتكم للقوائم المالية للشركة (س) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ×× ٢٠[2] بغرض إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*)، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

ونحن نؤكد ما يلي (*على حد علمنا واعتقادنا، وبعد قيامنا بالاستفسارات التي رأينا أنها ضرورية لغرض إعلام أنفسنا بشكل مناسب*):

القوائم المالية

- أننا قد وفّينا بمسؤولياتنا، كما هي موضحة في شروط ارتباط المراجعة بتاريخ [يتم إضافة التاريخ]، عن إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛ ونؤكد على وجه الخصوص أن القوائم المالية معروضة بشكل عادل (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) وفقاً لتلك المعايير.
- أن الافتراضات المهمة التي استخدمناها في إجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك تلك المقاسة بالقيمة العادلة، تُعد معقولة. (معيار المراجعة (٥٤٠))
- أن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بصورة مناسبة وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. (معيار المراجعة (٥٥٠))
- أن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، التي تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية إجراء تعديل أو إفصاح لها قد تم التعديل أو الإفصاح عنها. (معيار المراجعة (٥٦٠))
- أن تأثيرات التحريفات غير المصححة تُعد غير جوهرية، سواءً منفردة أو في مجملها، بالنسبة للقوائم المالية ككل. ومرفق بخطاب الإفادة قائمة بالتحريفات غير المصححة. (معيار المراجعة (٤٥٠))
- [أي أمور أخرى قد يرى المراجع أنها مناسبة (انظر الفقرة أ١٠ من هذا المعيار)].

المعلومات المقدمة

- أننا قمنا بتزويدكم بما يلي:[3]

---

[1] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[2] عندما يكون تقرير المراجع عن أكثر من فترة واحدة، فإنه يعدل التاريخ بحيث يرتبط الخطاب بجميع الفترات التي يغطيها تقرير المراجع.

[3] في حالة قيام المراجع بتضمين أمور أخرى تتعلق بمسؤوليات الإدارة في خطاب ارتباط المراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، فيمكن النظر في إدراج هذه الأمور في الإفادات المكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

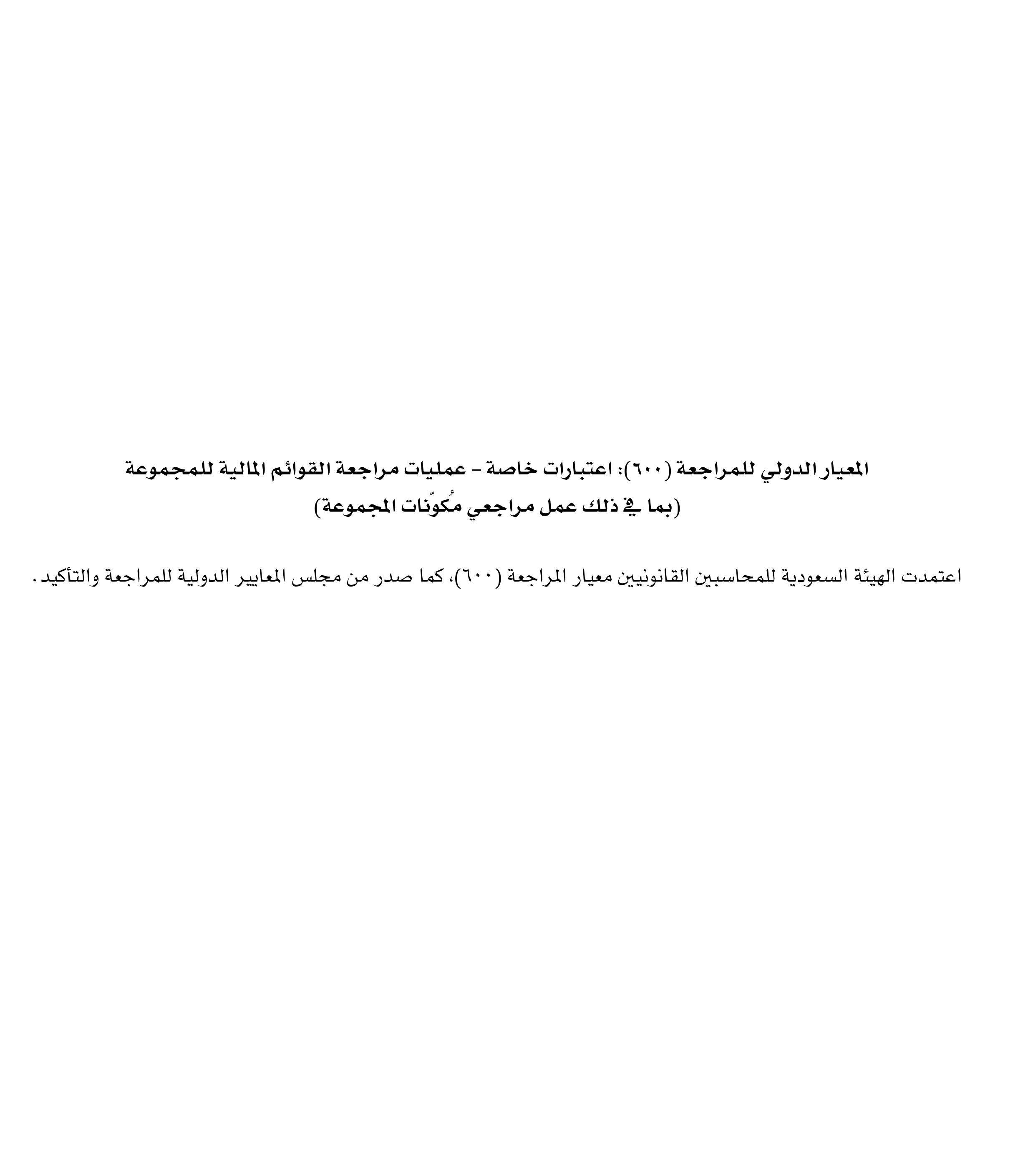
إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي ندرك أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية، مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

المعلومات الإضافية التي طلبتموها منا لغرض المراجعة؛

إمكانية الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص من داخل المنشأة، ممن ترون ضرورة الحصول منهم على أدلة المراجعة.

- أن جميع المعاملات قد تم تسجيلها في السجلات المحاسبية وانعكست في القوائم المالية.
- أننا أفصحنا لكم عن نتائج تقييمنا لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكلٍ جوهري نتيجة للغش. (معيار المراجعة (٢٤٠))
- أننا أفصحنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بأي غش، أو غش مشتبه فيه، نكون على علم به ويؤثر على المنشأة ومتورط فيه:
  - o الإدارة؛ أو
  - o الموظفون الذي لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
  - o أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على القوائم المالية. (معيار المراجعة (٢٤٠))
- أننا أفصحنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على القوائم المالية للمنشأة. (معيار المراجعة (٢٤٠))
- أننا أفصحنا لكم عن جميع الحالات المعروفة لعدم الالتزام، أو عدم الالتزام المُشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح، والتي يجب أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. (معيار المراجعة (٢٥٠))
- أننا أفصحنا لكم عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لدينا علم بها. (معيار المراجعة (٥٥٠))
- [أي أمور أخرى يرى المراجع أنها ضرورية (انظر الفقرة أ١١ من هذا المعيار)]

الإدارة	الإدارة



المعيار الدولي للمراجعة (٦٠٠): اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة
(بما في ذلك عمل مراجعي مُكوّنات المجموعة)

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٦٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٦٠٠)

اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مُكوِّنات المجموعة)

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٦٠٠) "*اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)*" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. تنطبق المعايير الدولية للمراجعة على عمليات مراجعة المجموعة. ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة تنطبق على عمليات مراجعة المجموعة، وخصوصاً تلك التي تشتمل على مراجعين لمُكَوِنّات المجموعة.

٢. قد يجد المراجع أن هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيداً عندما يقوم بإشراك مراجعين آخرين في مراجعة القوائم المالية التي ليست قوائم مالية لمجموعة. فعلى سبيل المثال، قد يشرك المراجع مراجعاً آخر لملاحظة جرد المخزون أو التحقق من أصول مادية ثابتة في موقع بعيد.

٣. قد يكون مراجع المكون مطالباً بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر، بإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية للمكوّن. وقد يقرر فريق ارتباط المجموعة استخدام أدلة المراجعة التي يستند إليها رأي المراجعة في القوائم المالية للمُكَوِنّ، لتوفير أدلة مراجعة بشأن مراجعة المجموعة، ومع ذلك تنطبق متطلبات هذا المعيار. (راجع: الفقرة أ١)

٤. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠)،[١] يلزم أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة مقتنعاً بأن الذين ينفذون ارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك مراجعي المكونات، يتمتعون بشكل جماعي بالكفاءة والقدرات المناسبة. ويُعد الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة مسؤولاً أيضاً عن توجيه ارتباط مراجعة المجموعة والإشراف عليه ومسؤولاً عن أدائه.

٥. يطبق الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة متطلبات معيار المراجعة (٢٢٠) بغض النظر عمّا إذا كان فريق ارتباط المجموعة أو مراجع المكون يُنفذ الأعمال على المعلومات المالية لمكوِّن. ويساعد هذا المعيار الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في الوفاء بمتطلبات معيار المراجعة (٢٢٠) عندما يُنفّذ مراجعو مكونات المجموعة الأعمال على المعلومات المالية للمكوّنات.

٦. يُعد خطر المراجعة دالة في خطر التحريف الجوهري للقوائم المالية وخطر عدم اكتشاف المراجع لمثل هذه التحريفات.[٢] وعند مراجعة مجموعة من المجموعات، يشمل هذا خطر عدم اكتشاف مراجع أحد مكونات المجموعة تحريفاً في المعلومات المالية للمكون، يمكن أن يسبب تحريفاً جوهرياً في القوائم المالية للمجموعة، وخطر عدم اكتشاف فريق ارتباط المجموعة لهذا التحريف. ويوضح هذا المعيار الأمور التي يأخذها فريق ارتباط المجموعة في الحسبان عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى مشاركته في إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها مراجعو المكونات على المعلومات المالية للمكونات. ويتمثل الغرض من هذه المشاركة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة.

تاريخ السريان

٧. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للمجموعات المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٨. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) تحديد ما إذا كان سيعمل كمراجع للقوائم المالية الخاصة بمجموعة؛

(ب) إذا كان سيعمل كمراجع للقوائم المالية الخاصة بمجموعة:

(١) التواصل بوضوح مع مراجعي المكونات بشأن نطاق وتوقيت أعمالهم بشأن المعلومات المالية المتعلقة بالمكونات والنتائج التي يتوصلون إليها؛

---

[١] معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرتان ١٤، ١٥

[٢] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة أ٣٤

(٢) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المعلومات المالية للمكونات وآلية توحيد القوائم المالية لإبداء رأي فيما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية للمجموعة من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

التعريفات

٩. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) المكون: منشأة أو نشاط تجاري تقوم إدارة المجموعة أو المكون بإعداد معلومات مالية له ينبغي تضمينها في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرات أ٢–أ٤)

(ب) مراجع المكون: المراجع الذي يقوم، بناءً على طلب من فريق ارتباط المجموعة، بتنفيذ عمل بشأن المعلومات المالية المتعلقة بمكون من أجل مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة أ٧)

(ج) إدارة المكون: الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية للمكون.

(د) الأهمية النسبية للمكون: الأهمية النسبية للمكون التي يحددها فريق ارتباط المجموعة.

(ه) المجموعة: جميع المكونات التي تُدرج معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة. ودائماً ما تحتوي المجموعة على أكثر من مكون واحد.

(و) مراجعة المجموعة: مراجعة القوائم المالية للمجموعة.

(ز) رأي مراجعة المجموعة: رأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة.

(ح) الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: شريك، أو شخص آخر في المكتب، يكون مسؤولاً عن ارتباط مراجعة المجموعة وتنفيذ الارتباط، وعن تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة الذي يصدر من خلال المكتب. وعندما يشترك أكثر من مراجع في مراجعة المجموعة، فإن الشركاء المتشاركين المسؤولين عن الارتباط وفرق الارتباط التابعة لهم يشكلون مجتمعين الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وفريق ارتباط المجموعة. ومع ذلك، لا يتناول هذا المعيار العلاقة بين المراجعين المتشاركين أو العمل الذي ينفذه مراجع واحد مشارك فيما يتعلق بعمل مراجع آخر مشارك.

(ط) فريق ارتباط المجموعة: الشركاء، بما فيهم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، والموظفون الذين يضعون الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة، ويتواصلون مع مراجعي المكونات، ويؤدون العمل المتعلق بآلية توحيد القوائم المالية، ويُقوِّمون الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة باعتبارها الأساس لتكوين الرأي في القوائم المالية للمجموعة.

(ي) القوائم المالية للمجموعة: القوائم المالية التي تتضمن المعلومات المالية لأكثر من مكون واحد. ويشير مصطلح "القوائم المالية للمجموعة" أيضاً إلى القوائم المالية المجمعة التي تجمع معلومات مالية مُعدة من قبل مكونات ليست لها شركة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة.

(ك) إدارة المجموعة: الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمجموعة.

(ل) أدوات الرقابة على مستوى المجموعة: أدوات رقابة على التقرير المالي للمجموعة تصممها وتطبقها إدارة المجموعة، وتقوم بصونها.

(م) المكوّن المهم: مكوّن يحدده فريق ارتباط المجموعة، (١) وتكون له أهمية مالية مستقلة بالنسبة للمجموعة أو (٢) من المرجح، بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة، أن ينطوي على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرتين أ٥، أ٦)

١٠. الإشارة إلى "إطار التقرير المالي المنطبق" تعني إطار التقرير المالي الذي يُطبق على القوائم المالية للمجموعة. والإشارة إلى "آلية التوحيد" تتضمن:

(أ) إثبات المعلومات المالية لمُكَوِّنات المجموعة، وقياسها وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية للمجموعة عن طريق التوحيد أو طريقة حقوق الملكية أو التكلفة(*)؛

(ب) التجميع، في القوائم المالية المجمّعة، للمعلومات المالية الخاصة بالمُكَوِّنات التي ليست لها شركة أمّ لكنها تقع تحت نفس السيطرة.

المتطلبات

المسؤولية

١١. يُعد الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة مسؤولاً عن توجيه ارتباط مراجعة المجموعة وتنفيذه والإشراف عليه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، ومسؤولاً عمّا إذا كان تقرير المراجع الذي يُصدر مناسباً في ظل الظروف القائمة.[٣] ونتيجة لذلك، يجب ألا يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية للمجموعة إلى مراجع أي مُكَوِّن، ما لم تقتضي الأنظمة أو اللوائح تضمين مثل هذه الإشارة. وإذا كانت تلك الإشارة مطلوبة بموجب نظام أو لائحة، فيجب أن يشير تقرير المراجع إلى أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، أو مسؤولية مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، عن رأي مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرتين أ٨، أ٩)

القبول والاستمرار

١٢. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠)، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن يحدد ما إذا كان من الممكن بشكل معقول توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيما يتعلق بآلية التوحيد والمعلومات المالية للمكونات، والتي من المقرر أن تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة. ولهذا الغرض، يجب أن يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم للمجموعة ومُكَوِّناتها وبيئاتها، بما يكفي لتحديد المكونات التي من المرجح أن تكون مكوّنات مهمة. وعندما ينفِّذ مراجعو المكوّنات أعمالاً على المعلومات المالية لهذه المكونات، فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة قادراً على المشاركة في عمل مراجعي المكوّنات بالقدر المطلوب للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرات أ١٠–أ١٢)

١٣. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة:

(أ) أنه من غير الممكن أن يحصل فريق ارتباط المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب القيود المفروضة من إدارة المجموعة؛

(ب) أن التأثير المحتمل لعدم القدرة هذا سيؤدي إلى الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية للمجموعة،[٤]

فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إمّا:

(أ) أن يرفض الارتباط، في حالة الارتباط الجديد، أو الانسحاب من الارتباط، في حالة الارتباط المستمر، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ أو

(ب) أن يمتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية للمجموعة، ولكن بعد مراجعة القوائم المالية للمجموعة إلى أقصى حد ممكن، وذلك عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على المراجع رفض الارتباط، أو عندما يكون الانسحاب من الارتباط غير ممكن لأي سبب آخر. (راجع: الفقرات أ١٣–أ١٩)

---

* ورد في النص الأصلي للمعيار الدولي الإشارة لطريقة التوحيد التناسبي كأحد طرق المحاسبة عن مكونات المجموعة. وحيث أنه قد تم إلغاء طريقة التوحيد التناسبي من المعايير الدولية للتقرير المالي وحل مكانها طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الحصص في المشروعات المشتركة، فقد تم استبعاد هذه الطريقة من المعيار المعتمد في المملكة العربية السعودية.

٣ معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرة ١٥

٤ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

شروط الارتباط

١٤. يجب أن يوافق الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة على شروط ارتباط مراجعة المجموعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢١٠).[٥] (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٢١)

الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة

١٥. يجب على فريق ارتباط المجموعة وضع استراتيجية عامة لمراجعة المجموعة وتطوير خطة لمراجعة المجموعة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٠٠).[٦]

١٦. يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فحص الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة أ٢٢)

فهم المجموعة ومُكَونَاتها وبيئاتها

١٧. يُعد المراجع مطالباً بتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال التوصل إلى فهمٍ للمنشأة وبيئتها.[٧] ويجب على فريق ارتباط المجموعة:

(أ) تعزيز فهمه للمجموعة ومُكَونّاتها وبيئاتها، بما في ذلك أدوات الرقابة على مستوى المجموعة، والذي يتم التوصل إليه في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه؛

(ب) التوصل إلى فهم لآلية التوحيد، بما في ذلك التعليمات التي تصدرها إدارة المجموعة إلى المكوّنات. (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٩)

١٨. يجب أن يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم كافٍ للقيام بما يلي:

(أ) تأكيد تحديده الأوليّ لمكونات المجموعة التي من المرجح أن تكون مهمة، أو إعادة النظر فيه؛

(ب) تقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة، سواءً كانت بسبب غشٍ أو خطأ.[٨] (راجع: الفقرتين أ٣٠، أ٣١)

فهم مراجع مُكَونِ المجموعة

١٩. إذا خطط فريق ارتباط المجموعة لأن يطلب من مراجع أحد المكونات تنفيذ أعمال بشأن المعلومات المالية الخاصة بهذا المكون، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٥)

(أ) ما إذا كان مراجع المكوّن يفهم المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بمراجعة المجموعة وسوف يلتزم بها، وعلى وجه الخصوص، متطلب أن يكون مستقلاً. (راجع: الفقرة أ٣٧)

(ب) الكفاءة المهنية لمراجع المكوّن. (راجع: الفقرة أ٣٨)

(ج) ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة قادراً على المشاركة في عمل مراجع المكوّن بالقدر اللازم للتوصل إلى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

(د) ما إذا كان مراجع المكوّن يعمل في بيئة تنظيمية تشرف على نحو فعّال على المراجعين. (راجع: الفقرة أ٣٦)

٢٠. في حالة عدم استيفاء مراجع أحد المكونات لمتطلبات الاستقلال ذات الصلة بمراجعة المجموعة، أو إذا كانت لدى فريق ارتباط المجموعة مخاوف جدية بشأن الأمور الأخرى المذكورة في الفقرة ١٩(أ)–(ج)، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحصل على ما يكفي من أدلة

---

٥ معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

٦ معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٧–١٢

٧ معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

٨ معيار المراجعة (٣١٥)

المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية لهذا المكوّن، دون أن يطلب من مراجع ذلك المكوّن تنفيذ أعمال على المعلومات المالية لذلك المكوّن. (راجع: الفقرات أ٣٩–أ٤١)

الأهمية النسبية

٢١. يجب أن يحدد فريق ارتباط المجموعة ما يلي: (راجع: الفقرة أ٤٢)

(أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل عند وضع الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة.

(ب) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية المقرر تطبيقها على فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة في القوائم المالية للمجموعة، إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة في ظل الظروف الخاصة بالمجموعة، أن تؤثر التحريفات في تلك المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات حتى وإن كانت بمبالغ أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المُتّخذة على أساس القوائم المالية للمجموعة.

(ج) الأهمية النسبية للمُكَونّ لتلك المُكَوِنّات التي سينفذ مراجعوها مراجعة أو فحصاً لأغراض مراجعة المجموعة. ولتخفيض احتمالية أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المُصححة وغير المكتشفة في القوائم المالية للمجموعة الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل إلى مستوى منخفض بشكل مناسب، يجب أن تكون الأهمية النسبية للمكوّن أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل. (راجع: الفقرتين أ٤٣، أ٤٤)

(د) الحد الذي إذا تخطته التحريفات لا يمكن النظر إليها على أنها ليست ذات شأن بشكل واضح للقوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة أ٤٥)

٢٢. عندما ينفذ مراجعو المكوّنات مراجعة لأغراض مراجعة المجموعة، فيجب على فريق ارتباط مراجعة المجموعة تقويم مدى مناسبة الأهمية النسبية للأداء المحددة على مستوى المكوّنات. (راجع: الفقرة أ٤٦)

٢٣. إذا كان أحد المكونات خاضعاً للمراجعة بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر، وقرر فريق ارتباط المجموعة استخدام تلك المراجعة لتوفير أدلة مراجعة لمراجعة المجموعة، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحدد ما إذا كانت:

(أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية للمكوّنات ككل؛

(ب) الأهمية النسبية للأداء على مستوى المكونات

تستوفي متطلبات هذا المعيار.

الاستجابة للمخاطر المقيَّمة

٢٤. يُعد المراجع مطالباً بتصميم وتنفيذ استجابات مناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى القوائم المالية.[٩] ويجب على فريق ارتباط المجموعة تحديد نوع العمل الذي سيُنفذه فريق ارتباط المجموعة، أو مراجعو المكوّنات بالنيابة عنه، على المعلومات المالية للمُكوّنات (انظر الفقرات ٢٦–٢٩). ويجب أن يحدد فريق ارتباط المجموعة أيضاً طبيعة وتوقيت ومدى مشاركته في عمل مراجعي المكوّنات (انظر الفقرتين ٣٠، ٣١).

٢٥. إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي سيُنفَّذ على آلية التوحيد أو المعلومات المالية للمكوّنات يستند إلى توقع أن أدوات الرقابة على مستوى المجموعة تعمل بشكل فعّال، أو إذا كانت الإجراءات الأساس لا يمكن أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يختبر، أو يطلب من مراجع المُكوّن أن يختبر، الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية.

٩ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

تحديد نوع العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات (راجع: الفقرة أ٤٧)

المكوّنات المهمة:

٢٦. يجب على فريق ارتباط المجموعة، أو مراجع المكوّن الذي يعمل بالنيابة عن الفريق، تنفيذ مراجعة للمعلومات المالية للمكوّن الذي يُعد مهماً بسبب أهميته المالية المنفردة للمجموعة، وذلك باستخدام الأهمية النسبية للمكوّن.

٢٧. يجب على فريق ارتباط المجموعة، أو مراجع المكون الذي يعمل بالنيابة عن الفريق، تنفيذ واحد أو أكثر مما يلي لأي مكوّن يُعد مهماً نظراً لاحتمال أن يتضمن مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة:

(أ) مراجعة المعلومات المالية للمكوّن باستخدام الأهمية النسبية للمكوّن.

(ب) مراجعة واحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المتعلقة بالمخاطر المهمة المحتملة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة أ٤٨)

(ج) إجراءات مراجعة محددة فيما يتعلق بالمخاطر المهمة المحتملة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة أ٤٩)

المكوّنات التي لا تُعد مكونات مهمة

٢٨. يجب على فريق ارتباط المجموعة تنفيذ إجراءات تحليلية على مستوى المجموعة للمكوّنات التي لا تُعد مكونات مهمة. (راجع: الفقرة أ٥٠)

٢٩. إذا رأى فريق ارتباط المجموعة أنه لن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي من المقرر أن تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة من:

(أ) العمل المنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات المهمة؛

(ب) العمل المنفذ على أدوات الرقابة على مستوى المجموعة وآلية التوحيد؛

(ج) الإجراءات التحليلية المُنفذة على مستوى المجموعة،

فيجب على فريق ارتباط المجموعة اختيار المكونات التي لا تُعد مكونات مهمة، ويجب أن ينفذ، أو يطلب من مراجعي المكونات أن ينفذوا، واحداً أو أكثر مما يلي على المعلومات المالية لكل مكون من المكونات المختارة: (راجع: الفقرات أ٥١–أ٥٣)

- مراجعة المعلومات المالية للمكوّن باستخدام الأهمية النسبية للمكوّن.
- مراجعة واحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات.
- فحص المعلومات المالية للمكوّن باستخدام الأهمية النسبية للمكوّن.
- إجراءات محددة أخرى.

ويجب أن ينوّع فريق ارتباط المجموعة مجموعة المكوّنات المختارة على مدار الوقت.

المشاركة في العمل المنفذ من قبل مراجعي المكوّنات (راجع: الفقرتين أ٥٤، أ٥٥)

المكوّنات المهمة – تقييم المخاطر

٣٠. إذا قام أحد مراجعي المكونات بمراجعة المعلومات المالية لمكوّن مهم، فيجب على فريق ارتباط المجموعة المشاركة في تقييم مراجع المكوّن للمخاطر، لتحديد المخاطر المهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. وتتأثر طبيعة وتوقيت ومدى هذه المشاركة بفهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع المكوّن، إلا أن هذه المشاركة يجب أن تتضمن على الأقل:

(أ) مناقشة مراجع المكوّن أو إدارة المكوّن في الأنشطة التجارية للمكوّن التي تُعد مهمة للمجموعة؛

(ب) مناقشة مراجع المكوّن في قابلية تعرض المكوّن لتحريف جوهري في المعلومات المالية بسبب غش أو خطأ؛

(ج) فحص توثيق مراجع المكوّن للمخاطر المهمة التي تم تحديدها لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. وقد يأخذ ذلك التوثيق شكل مذكرة تعكس استنتاج مراجع المكوّن فيما يتعلق بالمخاطر المهمة التي تم تحديدها.

المخاطر المهمة التي تم تحديدها لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة – إجراءات المراجعة الإضافية

٣١. في حالة تحديد مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة فيما يخص مُكَونٌ ينفذ فيه أحد مراجعي المكونات أعمالاً، فيجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم مدى مناسبة إجراءات المراجعة الإضافية التي ستُنفذ كاستجابة للمخاطر المهمة التي تم تحديدها لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. ويجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحدد، استناداً إلى فهمه لمراجع المكوّن، ما إذا كان من الضروري المشاركة في إجراءات المراجعة الإضافية.

آلية التوحيد

٣٢. وفقاً للفقرة ١٧، يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم لأدوات الرقابة على مستوى المجموعة وآلية التوحيد، بما في ذلك التعليمات الصادرة من إدارة المجموعة للمكوّنات. ووفقاً للفقرة ٢٥، يختبر فريق ارتباط المجموعة، أو مراجع المكون بناءً على طلب فريق ارتباط المجموعة، الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على مستوى المجموعة إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي سيُنفذ على آلية التوحيد يستند إلى توقع أن أدوات الرقابة على مستوى المجموعة تعمل بشكل فعّال، أو إذا لم تستطع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.

٣٣. يجب أن يُصمم فريق ارتباط المجموعة وينفذ إجراءات مراجعة إضافية على آلية التوحيد كاستجابة للمخاطر المقيَّمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة والناشئة عن آلية التوحيد. ويجب أن يتضمن هذا تقويم ما إذا كانت جميع المكوّنات قد تم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.

٣٤. يجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم مدى مناسبة واكتمال ودقة التعديلات وإعادة التصنيف عند التوحيد، ويجب أن يُقَوّم مدى وجود أيٍ من عوامل خطر الغش أو المؤشرات الدالة على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة. (راجع: الفقرة أ٥٦)

٣٥. في حالة عدم إعداد المعلومات المالية لمكوّن ما وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، فيجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كان قد تم تعديل المعلومات المالية الخاصة بذلك المكوّن بشكل مناسب لأغراض إعداد وعرض القوائم المالية للمجموعة.

٣٦. يجب أن يحدد فريق ارتباط المجموعة ما إذا كانت المعلومات المالية المحددة التي قام مراجع المكوّن بالإبلاغ بها (انظر الفقرة ٤١(ج)) هي المعلومات المالية المُضَمّنة في القوائم المالية للمجموعة.

٣٧. إذا تضمنت القوائم المالية للمجموعة قوائم مالية لمكوّن تختلف نهاية فترته المالية عن تلك الخاصة بالمجموعة، فيجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كانت قد أُجريت تعديلات مناسبة على تلك القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

الأحداث اللاحقة

٣٨. عندما ينفذ فريق ارتباط المجموعة أو مراجعو المكوّنات عمليات مراجعة للمعلومات المالية للمكوّنات، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أو مراجعي المكوّنات تنفيذ إجراءات مصممة لتحديد الأحداث في تلك المكوّنات التي تقع بين تواريخ المعلومات المالية للمكوّنات وتاريخ تقرير المراجع المتعلق بالقوائم المالية للمجموعة، وقد يتطلب ذلك تعديلاً على القوائم المالية للمجموعة أو إفصاحاً فيها.

٣٩. عندما ينفذ مراجعو المكوّنات عملاً آخر بخلاف عمليات مراجعة المعلومات المالية للمكوّنات، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من مراجعي المكوّنات أن يُخطروا فريق ارتباط المجموعة إذا أصبحوا على علم بوجود أحداث لاحقة قد تتطلب تعديلاً على القوائم المالية للمجموعة أو إفصاحاً فيها.

الاتصال بمراجع مكوّن المجموعة

٤٠. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يبلّغ مراجع المكوّن بمتطلباته في الوقت المناسب. ويجب أن يحدد هذا الإبلاغ العمل الذي سيُنفذ، والغرض الذي سيُستخدم فيه ذلك العمل، وشكل ومحتوى اتصال مراجع المكون بفريق ارتباط المجموعة. ويجب أن يتضمن أيضاً ما يلي: (راجع: الفقرات أ٥٧، أ٥٨، أ٦٠)

(أ) طلباً بأن يؤكد مراجع المكوّن، الذي يعرف السياق الذي سيستخدم فيه فريق ارتباط المجموعة عمل مراجع المكوّن، أنه سوف يتعاون مع فريق ارتباط المجموعة. (راجع: الفقرة أ٥٩)

(ب) المتطلبات الأخلاقية التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة، وخصوصاً، متطلبات الاستقلال.

(ج) الأهمية النسبية للمكوّن، في حالة مراجعة أو فحص المعلومات المالية لمكوّن، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) والحد الذي إذا تخطته التحريفات لا يمكن النظر إليها على أنها ليست ذات شأن بشكل واضح للقوائم المالية للمجموعة.

(د) المخاطر المهمة التي تم تحديدها لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب غشٍ أو خطأ، والتي تعد ذات صلة بعمل مراجع المكوّن. ويجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من مراجع المكوّن الإبلاغ في الوقت المناسب عن أي مخاطر أخرى مهمة يتم تحديدها لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة، بسبب غشٍ أو خطأ، في المكوّن، واستجابات مراجع المكوّن لهذه المخاطر.

(ه) قائمة بالأطراف ذات العلاقة، مُعدة من قبل إدارة المجموعة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون فريق ارتباط المجموعة على علم بها. ويجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من مراجع المكوّن الإبلاغ في الوقت المناسب عن أي أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدها في السابق من قبل إدارة المجموعة أو فريق ارتباط المجموعة. ويجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحدد ما إذا كان سيتم تعريف مراجعي المكونات الآخرين بهذه الأطراف الإضافية ذات العلاقة.

٤١. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من مراجع المكوّن الإبلاغ عن الأمور ذات الصلة باستنتاج فريق ارتباط المجموعة فيما يتعلق بمراجعة المجموعة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ ما يلي: (راجع: الفقرة أ٦٠)

(أ) ما إذا كان مراجع المكوّن قد التزم بالمتطلبات الأخلاقية التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة، بما في ذلك الاستقلال والكفاءة المهنية؛

(ب) ما إذا كان مراجع المكوّن قد التزم بمتطلبات فريق ارتباط المجموعة؛

(ج) تحديد المعلومات المالية التي يعد مراجع المكوّن تقريره بشأنها؛

(د) معلومات بشأن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة؛

(ه) قائمة بالتحريفات غير المُصححة في المعلومات المالية الخاصة بالمكوّن (لا يلزم أن تتضمن القائمة التحريفات التي تكون دون الحد الخاص بالتحريفات التي من الواضح أنها ليست ذات شأن، الذي أبلغ به فريق ارتباط المجموعة (انظر الفقرة ٤٠ (ج))؛

(و) المؤشرات على التحيز المحتمل من جانب الإدارة.

(ز) وصف لأي أوجه قصور مهمة تم تحديدها في الرقابة الداخلية على مستوى المكوّن؛

(ح) الأمور المهمة الأخرى التي أبلغ عنها، أو من المتوقع أن يبلغ عنها، مراجع المكوّن المكلفين بالحوكمة في المكوّن، بما في ذلك الغش، أو الغش المشتبه فيه، الذي تورطت فيه إدارة المكوّن، أو الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية على مستوى المكوّن أو غيرهم، متى أدى الغش إلى تحريف جوهري في المعلومات المالية للمكوّن؛

(ط) أي أمور أخرى قد تكون ذات صلة بمراجعة المجموعة، أو تلك التي يرغب مراجع المكوّن في لفت انتباه فريق ارتباط المجموعة إليها، بما في ذلك الاستثناءات المدونة في الإفادات المكتوبة التي يطلبها مراجع المكوّن من إدارة المكوّن؛

(ي) النتائج العامة لمراجع المكوّن أو استنتاجاته أو رأيه.

تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

تقويم الإبلاغ من مراجع المكوّن وكفاية عمله

٤٢. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يُقَوّم الإبلاغ الذي يقوم به مراجع المكوّن (انظر الفقرة ٤١). ويجب على فريق ارتباط المجموعة:

(أ) مناقشة الأمور المهمة التي تنشأ عن ذلك التقويم مع مراجع المكوّن، أو إدارة المكوّن، أو إدارة المجموعة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تحديد ما إذا كان من الضروري فحص الأجزاء الأخرى ذات الصلة في توثيق مراجع المكوّن لأعمال المراجعة. (راجع: الفقرة أ٦١)

٤٣. إذا استنتج فريق ارتباط المجموعة أن عمل مراجع المكوّن غير كاف، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحدد الإجراءات الإضافية التي ستُنفذ، وما إذا كانت ستُنفذ من قبل مراجع المكوّن أو من قبلٍ فريق ارتباط المجموعة.

كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها

٤٤. يُعد المراجع مطالباً بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ومن ثم تمكين المراجع من استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.[١٠] ويجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، التي من المقرر أن يستند إليها رأي مراجعة المجموعة، من إجراءات المراجعة المنفذة على آلية التوحيد والعمل المُنفذ من قبل فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكوّنات بشأن المعلومات المالية الخاصة بالمكوّنات. (راجع: الفقرة أ٦٢)

٤٥. يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن يُقَوّم تأثير أي تحريفات غير مصححة على رأي مراجعة المجموعة (سواءً تم اكتشافها من قبل فريق ارتباط المجموعة أو تم الإبلاغ عنها من قبل مراجعي المكوّنات) وأي حالات لم يمكن فيها الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرة أ٦٣)

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة

٤٦. يجب على فريق ارتباط المجموعة تحديد أوجه القصور المكتشفة في الرقابة الداخلية التي سيتم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة وإدارة المجموعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٥).[١١] وعند القيام بهذا التحديد، يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يأخذ في الحسبان:

(أ) أوجه القصور في الرقابة الداخلية على مستوى المجموعة التي قام بتحديدها فريق ارتباط المجموعة؛

(ب) أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي قام فريق ارتباط المجموعة بتحديدها في أدوات الرقابة الداخلية المطبقة في المكوّنات؛

(ج) أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي لفت مراجعو المكوّنات انتباه فريق ارتباط المجموعة إليها.

٤٧. في حالة اكتشاف غش من قبل فريق ارتباط المجموعة، أو في حالة قيام مراجع أحد المكونات بلفت انتباه الفريق إلى غش (انظر الفقرة ٤١ (ح))، أو في حالة وجود معلومات تشير إلى احتمال وجود غش، فيجب على فريق ارتباط المجموعة الإبلاغ عن ذلك في الوقت المناسب إلى المستوى المناسب في إدارة المجموعة من أجل إبلاغهم بالمسؤولية الرئيسية عن منع واكتشاف الغش في الأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرة أ٦٤)

٤٨. قد يكون مراجع المكون مطالباً بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر، بإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية للمكوّن. وفي تلك الحالة، يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من إدارة المجموعة إعلام إدارة المكوّن بأي أمر يصبح فريق ارتباط المجموعة على علم به، وقد يكون مهماً للقوائم المالية للمكوّن، لكن إدارة المكوّن قد لا تكون على علم به. وإذا رفضت إدارة المجموعة إبلاغ الأمر لإدارة المكوّن،

---

[١٠] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٧

[١١] معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

فيجب على فريق ارتباط المجموعة مناقشة الأمر مع المكلفين بالحوكمة في المجموعة. وإذا ظل الأمر دون حل، فيجب على فريق ارتباط المجموعة، مع مراعاة اعتبارات السرية المهنية والقانونية، أن ينظر فيما إذا كان سينصح مراجع المكوّن بعدم إصدار تقريره بشأن القوائم المالية للمكوّن حتى يتم حل الأمر. (راجع: الفقرة أ٦٥)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة

٤٩. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يبلغ المكلفين بالحوكمة في المجموعة بالأمور الآتية، إضافة إلى الأمور التي يتطلبها معيار المراجعة (٢٦٠)[١٢] ومعايير المراجعة الأخرى: (راجع: الفقرة أ٦٦)

(أ) نظرة عامة على نوع العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات.

(ب) نظرة عامة على طبيعة المشاركة المخطط لها لفريق ارتباط المجموعة في العمل الذي سيُنفذ من قبل مراجعي المكوّنات على المعلومات المالية للمكوّنات المهمة.

(ج) الحالات التي يثير فيها تقويم فريق ارتباط المجموعة لعمل مراجع أحد المكونات قلقاً بشأن جودة عمل ذلك المراجع.

(د) أي قيود على مراجعة المجموعة، على سبيل المثال، عندما يُحتمل أن يكون وصول فريق ارتباط المجموعة إلى المعلومات مقيداً.

(ه) الغش، أو الغش المشتبه فيه، الذي تتورط فيه إدارة المجموعة، أو إدارة المكوّن، أو الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في أدوات الرقابة على مستوى المجموعة، أو غيرهم، عندما يؤدي الغش إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة.

التوثيق

٥٠. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة الأمور الآتية:[١٣]

(أ) تحليلاً للمكوّنات، مع الإشارة إلى المكونات المهمة، ونوع العمل المنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات.

(ب) طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة فريق ارتباط المجموعة في العمل المنفذ من قبل مراجعي المكوّنات على المكوّنات المهمة، بما في ذلك، عند الانطباق، فحص فريق ارتباط المجموعة للأجزاء ذات الصلة في توثيق مراجعي المكوّنات لأعمال المراجعة والاستنتاجات المتوصل إليها.

(ج) الاتصالات المكتوبة بين فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكوّنات بشأن متطلبات فريق ارتباط المجموعة.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مكونات المجموعة الخاضعة للمراجعة بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر (راجع: الفقرة ٣)

أ١. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على قرار فريق ارتباط المجموعة بشأن ما إذا كان سيستخدم مراجعة يتطلبها نظام أو لائحة أو أي سبب آخر من أجل توفير أدلة لمراجعة المجموعة، ما يلي:

- الاختلافات في أطر التقرير المالي المطبقة في إعداد القوائم المالية للمكوّن، والمطبقة في إعداد القوائم المالية للمجموعة.
- الاختلافات في معايير المراجعة والمعايير الأخرى المطبقة من قبل مراجع المكوّن وتلك المطبقة في مراجعة القوائم المالية للمجموعة.
- ما إذا كان سيتم إكمال مراجعة القوائم المالية للمكوّن في وقت مناسب للوفاء بالجدول الزمني للتقرير عن المجموعة.

---

[١٢] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

[١٣] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ٦

التعريفات

المكوّن (راجع: الفقرة ٩(أ))

أ٢. يؤثر هيكل المجموعة على كيفية تحديد مكوّناتها. فعلى سبيل المثال، قد يستند نظام التقرير المالي للمجموعة إلى هيكل تنظيمي يقضي بإعداد المعلومات المالية بواسطة المنشأة الأم وواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو المشروعات المشتركة أو المنشآت المستثمر فيها التي تتم المحاسبة عنها بطريقة التكلفة أو طريقة حقوق الملكية؛ أو يقضي بإعداد المعلومات المالية بواسطة المقر الرئيسي وواحد أو أكثر من الأقسام أو الفروع؛ أو بواسطة مزيج من كلا الخيارين. وفي المقابل، قد تنظم بعض المجموعات نظام تقريرها المالي حسب الوظيفة أو العملية أو المنتج أو الخدمة (أو حسب مجموعات المنتجات أو الخدمات) أو المواقع الجغرافية. وفي هذه الحالات، قد تكون المنشأة أو النشاط التجاري الذي تعد له إدارة المجموعة أو المكوّن معلومات مالية مُضمَّنة في القوائم المالية للمجموعة وظيفة أو عملية أو منتج أو خدمة (أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات) أو موقعاً جغرافياً.

أ٣. قد توجد مستويات مختلفة للمكوّنات في نظام التقرير المالي للمجموعة، وفي هذه الحالة قد يكون من الأنسب تحديد المكوّنات على مستويات معينة من التجميع بدلاً من تحديدها فرادى.

أ٤. قد تشكل المكوّنات المجمّعة على مستوى معين مكوّناً واحداً لأغراض مراجعة المجموعة؛ إلا أن مثل هذا المكون قد يعِد أيضاً قوائم مالية لمجموعة، بحيث تتضمن هذه القوائم المالية المعلومات المالية للمكونات التي تشملها هذه المجموعة الأخيرة (بعبارة أخرى، مجموعة فرعية). وبالتالي، قد يُطبَّق هذا المعيار من قبل مختلف الفرق والشركاء المسؤولين عن ارتباط المجموعة للمجموعات الفرعية المختلفة ضمن مجموعة أكبر.

المكوّن المهم (راجع: الفقرة ٩ (م))

أ٥. كلما زادت الأهمية المالية الفردية لأحد المكوّنات، زادت عادةً مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة. وقد يطبق فريق ارتباط المجموعة نسبة مئوية على أساس مرجعي مختار كعامل مساعد لتحديد المكوّنات التي لها أهمية مالية فردية. وينطوي تحديد الأساس المرجعي وتحديد النسبة المئوية التي سيتم تطبيقها على ممارسة الحكم المهني. واعتماداً على طبيعة المجموعة وظروفها، قد تتضمن الأسس المرجعية المناسبة أصول المجموعة أو التزاماتها أو تدفقاتها النقدية أو ربحها أو مبيعاتها. فعلى سبيل المثال، قد ينظر فريق ارتباط المجموعة إلى المكوّنات التي تتجاوز ١٥% من الأساس المرجعي المختار على أنها مكوّنات مهمة. وقد يكون استخدام نسبة أعلى أو أقل من ذلك مناسباً في ظل الظروف القائمة.

أ٦. قد يحدد أيضاً فريق ارتباط المجموعة أحد المكوّنات على أنه مكون من المرجح أن ينطوي على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة (بعبارة أخرى، مخاطر تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة[١٤]). فعلى سبيل المثال، قد يكون المكوّن مسؤولاً عن تداول العملات الأجنبية، وبالتالي قد يعرض المجموعة لأحد مخاطر التحريف الجوهري المهمة، حتى ولو لم يكن للمكوّن أهمية مالية فردية بالنسبة للمجموعة.

مراجع المكوّن (راجع: الفقرة ٩ (ب))

أ٧. بناءً على طلب فريق ارتباط المجموعة، قد ينفذ عضو في فريق ارتباط المجموعة عملاً على المعلومات المالية لأحد المكوّنات، من أجل مراجعة المجموعة. وفي هذه الحالة، يُعد ذلك العضو أيضاً مراجع مكوّن.

المسؤولية (راجع: الفقرة ١١)

أ٨. على الرغم من أن مراجعي المكوّنات قد ينفذون أعمالاً على المعلومات المالية للمكوّنات من أجل مراجعة المجموعة وبهذا يكونون مسؤولين عن النتائج العامة أو الاستنتاجات أو الآراء التي يتوصلون إليها، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة يكون مسؤولاً عن الرأي الخاص بمراجعة المجموعة.

---

[١٤] معيار المراجعة ٣١٥، الفقرات ٢٧-٢٩

أ٩. عندما يكون رأي مراجعة المجموعة معدلاً بسبب أن فريق ارتباط المجموعة لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية لواحد أو أكثر من المكوّنات، فإن فقرة "أساس التعديل" الواردة في تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة توضح أسباب عدم القدرة، دون الإشارة إلى مراجع المكوّن، ما لم تكن هذه الإشارة ضرورية لتقديم تفسير كافٍ للظروف القائمة.[١٥]

القبول والاستمرار

التوصل إلى فهم في مرحلة القبول أو الاستمرار (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٠. في حالة تنفيذ ارتباط جديد، قد يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم للمجموعة ومكوّناتها وبيئاتها من:

- المعلومات التي توفرها إدارة المجموعة؛
- الاتصال بإدارة المجموعة؛
- الاتصال بفريق ارتباط المجموعة السابق أو إدارة المكوّن أو مراجعي المكونات، عند الانطباق.

أ١١. قد يتضمن فهم فريق ارتباط المجموعة أموراً مثل ما يلي:

- هيكل المجموعة، بما في ذلك كلٍ من الهيكل القانوني والتنظيمي (بعبارة أخرى، طريقة ترتيب نظام التقرير المالي للمجموعة).
- الأنشطة التجارية التي تنفذها مكونات المجموعة، والتي تُعد مهمة للمجموعة، بما في ذلك البيئات الصناعية والتنظيمية والاقتصادية والسياسية التي تتم فيها تلك الأنشطة.
- استخدام المنشآت الخدمية، بما في ذلك مراكز الخدمات المشتركة.
- وصف لأدوات الرقابة على مستوى المجموعة.
- مدى تعقد آلية توحيد القوائم المالية.
- ما إذا كان مراجعو المكوّنات، الذين ليسوا من مكتب أو شبكة الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، سينفذون أعمالاً على المعلومات المالية لأيٍ من المكوّنات، والسبب المنطقي لإدارة المجموعة في تعيين أكثر من مراجع واحد.
- ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة:
  - سيكون لديه وصول غير مقيد إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة، وإدارة المجموعة، والمكلفين بالحوكمة في المكوّنات، وإدارات المكوّنات، ومعلومات المكوّنات، ومراجعي المكوّنات (بما في ذلك وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها فريق ارتباط المجموعة)؛
  - سيكون قادراً على تنفيذ العمل اللازم على المعلومات المالية للمكوّنات.

أ١٢. في حالة تنفيذ ارتباط مستمر، قد تتأثر قدرة فريق ارتباط المجموعة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بالتغييرات المهمة، على سبيل المثال:

- التغييرات في هيكل المجموعة (على سبيل المثال، عمليات الاستحواذ أو الاستبعاد أو إعادة التنظيم أو التغييرات في كيفية ترتيب نظام التقرير المالي للمجموعة).
- التغييرات في الأنشطة التجارية التي تنفذها المكوّنات، والتي تُعد مهمة للمجموعة.
- التغييرات في تكوين المكلفين بالحوكمة في المجموعة، أو إدارة المجموعة، أو الإدارة الرئيسية للمكوّنات المهمة.

---

[١٥] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٢٠

- المخاوف لدى فريق ارتباط المجموعة بشأن نزاهة وكفاءة إدارة المجموعة أو إدارة مكوّن.
- التغييرات في أدوات الرقابة على مستوى المجموعة.
- التغييرات في إطار التقرير المالي المنطبق.

توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٣. قد تتألف المجموعة فقط من مكوّنات لا تُعد مهمة. وفي هذه الظروف، قد يتوقع الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بشكل معقول الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة، إذا كان فريق ارتباط المجموعة قادراً على:

(أ) تنفيذ العمل على المعلومات المالية لبعض هذه المكوّنات؛

(ب) المشاركة في العمل المنفذ من قبل مراجعي المكوّنات على المعلومات المالية للمكوّنات الأخرى بالقدر اللازم للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

الوصول إلى المعلومات (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٤. قد يكون وصول فريق ارتباط المجموعة إلى المعلومات مقيداً بسبب ظروف لا تستطيع إدارة المجموعة التغلب عليها، على سبيل المثال، بسبب الأنظمة المتعلقة بالخصوصية وسرية البيانات، أو رفض مراجع المكوّن لوصول فريق ارتباط المجموعة إلى وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها. وقد يكون الوصول مقيداً أيضاً من قبل إدارة المجموعة.

أ١٥. عندما يكون الوصول إلى المعلومات مقيداً بسبب الظروف، قد يظل فريق ارتباط المجموعة قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، إلا أن هذه الاحتمالية تقل مع ازدياد أهمية المكوّن. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون لفريق ارتباط المجموعة الحق في الوصول إلى المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو المراجع (بما في ذلك وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها فريق ارتباط المجموعة) في مكوّن تتم المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية. وإذا كان المكوّن غير مهم، وكان لدى فريق ارتباط المجموعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للمكوّن، بما في ذلك تقرير المراجع عليها، وكان يحق له الوصول إلى المعلومات التي تحتفظ بها إدارة المجموعة فيما يتعلق بذلك المكوّن، فقد يستنتج فريق ارتباط المجموعة أن هذه المعلومات تشكل ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بذلك المكوّن. لكن إذا كان المكوّن مهماً، فلن يكون فريق ارتباط المجموعة قادراً على الالتزام بمتطلبات هذا المعيار ذات الصلة في الظروف الخاصة بمراجعة المجموعة. فعلى سبيل المثال، لن يكون فريق ارتباط المجموعة قادراً على الالتزام بالمتطلب الوارد في الفقرتين ٣٠ و٣١ الذي يقضي بالمشاركة في عمل مراجع المكوّن. وبالتالي، لن يكون فريق ارتباط المجموعة قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بذلك المكوّن. ويُؤخذ في الحسبان عدم قدرة فريق ارتباط المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

أ١٦. لن يكون فريق ارتباط المجموعة قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة إذا قيدت إدارة المجموعة وصول فريق ارتباط المجموعة، أو وصول مراجع أحد المكوّنات، إلى المعلومات الخاصة بمكوّن مهم.

أ١٧. رغم أن فريق ارتباط المجموعة قد يكون قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة إذا كان ذلك القيد متعلقاً بمكوّن غير مهم، فإن سبب هذا القيد قد يؤثر على رأي مراجعة المجموعة. فعلى سبيل المثال، قد يؤثر ذلك على إمكانية الاعتماد على ردود إدارة المجموعة على استفسارات فريق ارتباط المجموعة وعلى إفادات إدارة المجموعة المقدمة لفريق ارتباط المجموعة.

أ١٨. قد يحظر نظام أو لائحة على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة رفض الارتباط أو الانسحاب منه. فعلى سبيل المثال، في بعض الدول يتم تعيين المراجع لفترة زمنية محددة، ويُحظر عليه الانسحاب قبل نهاية تلك الفترة. وأيضاً، في القطاع العام، قد لا يكون خيار الرفض أو الانسحاب من الارتباط متاحاً للمراجع بسبب طبيعة التكليف أو لاعتبارات المصلحة العامة. وفي هذه الظروف، يظل هذا المعيار منطبقاً على مراجعة المجموعة، ويُؤخذ في الحسبان تأثير عدم قدرة فريق ارتباط المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

أ١٩. يحتوي الملحق الأول على مثال لتقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ استناداً إلى عدم قدرة فريق ارتباط المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمكوّن مهم تتم المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية، وكان تأثير ذلك، وفقاً لحكم فريق ارتباط المجموعة، جوهرياً ولكنه غير منتشر.

شروط الارتباط (راجع: الفقرة ١٤)

أ٢٠. تحدد شروط الارتباط إطار التقرير المالي المنطبق.[١٦] وقد يتم تضمين أمور إضافية في شروط ارتباط مراجعة المجموعة، مثل الحقائق الآتية:

- أن الاتصالات بين فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكوّنات ينبغي أن تكون غير مقيدة إلى الحد الممكن بموجب نظام أو لائحة؛
- أن الاتصالات المهمة بين مراجعي المكوّنات والمكلفين بالحوكمة في المكوّن وإدارة المكوّن، بما في ذلك الاتصالات بشأن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية، ينبغي أن يُبلَّغ بها أيضاً فريق ارتباط المجموعة؛
- أن الاتصالات المهمة بين السلطات التنظيمية والمكوّنات فيما يتعلق بأمور التقرير المالي ينبغي أن يُبلَّغ بها فريق ارتباط المجموعة؛
- أنه ينبغي السماح بما يلي، إلى الحد الذي يراه فريق ارتباط المجموعة ضرورياً:
    - الوصول إلى معلومات المكوّنات، والمكلفين بالحوكمة في المكوّنات، وإدارات المكوّنات، ومراجعي المكوّنات (بما في ذلك وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها فريق ارتباط المجموعة).
    - تنفيذ الأعمال أو الطلب من مراجع أحد المكوّنات أن ينفذ أعمالاً على المعلومات المالية للمكوّنات.

أ٢١. القيود المفروضة على:

- وصول فريق ارتباط المجموعة إلى معلومات المكوّنات، أو المكلفين بالحوكمة في المكوّنات، أو إدارات المكوّنات، أو مراجعي المكوّنات (بما في ذلك وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها فريق ارتباط المجموعة)؛ أو
- الأعمال المراد تنفيذها على المعلومات المالية للمكوّنات،

بعد قبول الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لارتباط مراجعة المجموعة، تشكل عدم قدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، مما قد يؤثر على رأي مراجعة المجموعة. وفي ظروف استثنائية، قد يؤدي ذلك أيضاً إلى الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة (راجع: الفقرة ١٦)

أ٢٢. يُعد فحص الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة للاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة جزءاً مهماً في الوفاء بمسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فيما يتعلق بتوجيه ارتباط مراجعة المجموعة.

فهم المجموعة ومُكَوِناَتها وبيئاتها

الأمور التي يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم بشأنها (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٣. يحتوي معيار المراجعة (٣١٥) على إرشادات بشأن أمور قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم للعوامل الصناعية والتنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك إطار التقرير المالي المنطبق؛ وطبيعة المنشأة؛ والأهداف

---

[١٦] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٨

والاستراتيجيات ومخاطر الأعمال المتعلقة بها؛ وقياس وفحص الأداء المالي للمنشأة.[١٧] ويحتوي الملحق الثاني لهذا المعيار على إرشادات بشأن أمور تخص المجموعات، بما في ذلك آلية التوحيد.

التعليمات الصادرة من إدارة المجموعة للمكوّنات (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٤. لتحقيق اتساق المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة، تصدر إدارة المجموعة عادةً تعليمات لمكوّنات المجموعة. وتحدد تلك التعليمات متطلبات بشأن المعلومات المالية الخاصة بالمكوّنات والتي سيتم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة، وتتضمن غالباً أدلة إرشادية لإجراءات التقرير المالي وحزمة لإعداد التقارير. وتتألف هذه الحزمة عادةً من أشكال قياسية لتقديم المعلومات المالية من أجل إدراجها في القوائم المالية للمجموعة. إلا أن حزم إعداد التقارير، بشكل عام، لا تأخذ شكل القوائم المالية الكاملة المُعدة والمعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

أ٢٥. تغطي التعليمات عادةً:

- السياسات المحاسبية التي ينبغي تطبيقها؛
- متطلبات الإفصاح النظامية وغيرها المنطبقة على القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك:
  - تحديد القطاعات والتقرير عنها؛
  - العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛
  - الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة؛
  - أرصدة الحسابات داخل المجموعة؛
- الجدول الزمني للتقرير.

أ٢٦. قد يتضمن فهم فريق ارتباط المجموعة للتعليمات ما يلي:

- الوضوح والتطبيق العملي للتعليمات الخاصة باستكمال حزمة إعداد التقارير.
- ما إذا كانت التعليمات:
  - توضح بشكلٍ كافٍ خصائص إطار التقرير المالي المنطبق؛
  - تنص على الإفصاحات التي تُعد كافية للوفاء بمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال، الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمعلومات القطاعية؛
  - تنص على تحديد تعديلات التوحيد، على سبيل المثال، الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة؛
  - تنص على اعتماد المعلومات المالية من قبل إدارة المكوّن.

الغش (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٧. يُعد المراجع مطالباً بتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية بسبب الغش، وتصميم وتطبيق استجابات مناسبة للمخاطر المقيَّمة.[١٨] وقد تتضمن المعلومات المستخدمة في تحديد مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش ما يلي:

- تقييم إدارة المجموعة لمخاطر احتمال أن تكون القوائم المالية للمجموعة مُحرَّفة بشكل جوهري نتيجة لغش.

---

[١٧] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرات أ٢٥-أ٤٩

[١٨] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

- آلية إدارة المجموعة لتحديد مخاطر الغش في المجموعة والاستجابة لها، بما في ذلك أي مخاطر غش معينة تم تحديدها من قبل إدارة المجموعة، أو أرصدة حسابات أو فئات معاملات أو إفصاحات من المرجح أن تنطوي على خطر الغش.
- ما إذا كانت هناك مكوّنات معينة من المرجح أن تنطوي على خطر الغش.
- كيفية متابعة المكلفين بالحوكمة في المجموعة للآليات التي تستخدمها إدارة المجموعة لتحديد مخاطر الغش في المجموعة والاستجابة لها، وأدوات الرقابة التي وضعتها إدارة المجموعة للتخفيف من هذه المخاطر.
- ردود المكلفين بالحوكمة في المجموعة، وإدارة المجموعة، والأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (وإدارات المكوّنات ومراجعي المكونات وغيرهم، إذا اعتُبروا معنيين) على استفسار فريق ارتباط المجموعة بشأن ما إذا كانت لديهم معرفة بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، يؤثر على أحد المكوّنات أو على المجموعة.

المناقشة بين أعضاء فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكوّنات بشأن مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك مخاطر الغش (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٨. يُعد الأعضاء الرئيسون في فريق الارتباط مطالبين بمناقشة قابلية تعرض المنشأة لوجود تحريف جوهري في قوائمها المالية بسبب غش أو خطأ، مع التركيز على وجه الخصوص على المخاطر التي بسبب الغش. وعند مراجعة المجموعة، قد يشارك في هذه المناقشات أيضاً مراجعو مكوّنات المجموعة.[١٩] ويتأثر تحديد الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة للمشاركين في المناقشات وكيفية إجراء هذه المناقشات وموعدها، بعوامل مثل الخبرة السابقة مع المجموعة.

أ٢٩. توفر المناقشات الفرصة لما يلي:

- تبادل المعرفة بشأن المكوّنات وبيئاتها، بما في ذلك أدوات الرقابة على مستوى المجموعة.
- تبادل المعلومات بشأن مخاطر الأعمال في المكوّنات أو في المجموعة.
- تبادل الأفكار بشأن كيفية تعرض القوائم المالية للمجموعة لتحريف جوهري بسبب غش أو خطأ ومواضع هذا التحريف، وكيف يمكن لإدارة المجموعة وإدارات المكوّنات ارتكاب غش وإخفائه في التقرير المالي، وكيف يمكن اختلاس أصول المكوّنات.
- تحديد الممارسات المتّبعة من قبل إدارة المجموعة أو مكوّن في المجموعة، والتي قد تكون متحيزة أو مصممة لإدارة الأرباح، بحيث يمكن أن تؤدي إلى تقرير مالي مغشوش، على سبيل المثال، ممارسات إثبات الإيرادات التي لا تلتزم بإطار التقرير المالي المنطبق.
- النظر في العوامل الداخلية والخارجية المعروفة المؤثرة على المجموعة والتي قد تولد دافعاً أو ضغطاً على إدارة المجموعة أو إدارة مكوّن في المجموعة أو على أشخاص آخرين لارتكاب الغش، أو التي قد توفر الفرصة لارتكاب الغش، أو التي قد تشير إلى وجود ثقافة أو بيئة تمكن إدارة المجموعة أو إدارة مكوّن في المجموعة أو الأشخاص الآخرين من تبرير ارتكابهم للغش.
- النظر في خطر تجاوز إدارة المجموعة أو إدارة مكوّن في المجموعة لأدوات الرقابة.
- النظر فيما إذا كانت هناك سياسات محاسبية موحدة تُستخدم لإعداد المعلومات المالية الخاصة بالمكوّنات من أجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فكيف يتم تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية وكيف يتم تعديلها (إذا كان ذلك مطلوباً بموجب إطار التقرير المالي المنطبق).
- مناقشة الغش الذي قد تم تحديده في المكوّنات، أو المعلومات التي تشير إلى وجود غش في أحد المكوّنات.
- تبادل المعلومات التي قد تشير إلى عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح الوطنية، على سبيل المثال، مدفوعات الرشاوى وممارسات أسعار التحويل غير السليمة.

---

[١٩] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦؛ ومعيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ١٠

عوامل الخطر (راجع: الفقرة ١٨)

أ٣٠. يوضح الملحق الثالث أمثلة للحالات أو الأحداث التي قد تشير، منفردة أو في مجملها، إلى مخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك المخاطر التي بسبب الغش.

تقييم المخاطر (راجع: الفقرة ١٨)

أ٣١. يستند تقييم فريق ارتباط المجموعة، على مستوى المجموعة، لمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة إلى معلومات مثل ما يلي:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من فهم المجموعة ومكوناتها وبيئاتها، ومن آلية التوحيد، بما في ذلك أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند تقويم تصميم أدوات الرقابة على مستوى المجموعة وتطبيقها وأدوات الرقابة التي تُعد ذات صلة بالتوحيد.
- المعلومات التي تم الحصول عليها من مراجعي المكوّنات.

فهم مراجع المكوّن (راجع: الفقرة ١٩)

أ٣٢. يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم لمراجع المكوّن فقط عندما يخطط لأن يطلب من مراجع المكوّن تنفيذ عمل على المعلومات المالية للمكوّن من أجل مراجعة المجموعة. فعلى سبيل المثال، لن يكون من الضروري التوصل إلى فهم لمراجعي المكوّنات التي يخطط فريق ارتباط المجموعة أن يطبق عليها إجراءات تحليلية على مستوى المجموعة فقط.

إجراءات فريق ارتباط المجموعة للتوصل إلى فهم لمراجع المكوّن ومصادر أدلة المراجعة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٣٣. تتأثر طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يتخذها فريق ارتباط المجموعة للتوصل إلى فهم لمراجع المكوّن بعوامل مثل التجربة السابقة مع مراجع المكوّن أو المعرفة السابقة به، ودرجة خضوع فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكوّن لسياسات وإجراءات مشتركة، على سبيل المثال:

- ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكوّن يتبعون:
  - سياسات وإجراءات مشتركة لتنفيذ العمل (على سبيل المثال، منهجيات المراجعة)؛ أو
  - سياسات وإجراءات مشتركة لرقابة الجودة؛ أو
  - سياسات وإجراءات مشتركة للمتابعة.
- الاتساق أو التشابه في:
  - الأنظمة واللوائح أو النظام القانوني؛ أو
  - الإشراف المهني والانضباط وضمان الجودة الخارجي؛ أو
  - التعليم والتدريب؛ أو
  - المؤسسات والمعايير المهنية؛ أو
  - اللغة والثقافة.

أ٣٤. تتفاعل تلك العوامل مع بعضها ولا يستبعد أحدها الآخر. فعلى سبيل المثال، قد يكون مدى الإجراءات التي ينفذها فريق ارتباط المجموعة للتوصل إلى فهم لمراجع المكوّن (أ)، الذي يطبق بشكل ثابت سياسات وإجراءات مشتركة لرقابة الجودة والمتابعة ومنهجية مراجعة مشتركة أو يعمل في نفس الدولة التي يعمل فيها الشريك المسؤول عن ارتباط للمجموعة، أقل من مدى إجراءات فريق ارتباط المجموعة للتوصل إلى فهم لمراجع المكوّن (ب)، الذي لا يطبق بشكل ثابت سياسات وإجراءات مشتركة لرقابة الجودة والمتابعة ومنهجية مراجعة مشتركة أو الذي يعمل في دولة أجنبية. وقد تختلف أيضاً طبيعة الإجراءات المُنفَّذة فيما يتعلق بمراجعي المكونين (أ) و(ب).

أ٣٥. قد يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم لمراجع المكوّن بعدة طرق. ففي السنة الأولى لإشراك مراجع مكوّن ما، قد يقوم فريق ارتباط المجموعة، على سبيل المثال، بما يلي:

- تقويم نتائج نظام متابعة رقابة الجودة، عندما يكون فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكوّن من مكتب أو شبكة تعمل في ظل سياسات وإجراءات متابعة مشتركة وتلتزم بها؛[20] أو
- زيارة مراجع المكوّن لمناقشة الأمور الواردة في الفقرة ١٩ (أ)-(ج)؛ أو
- مطالبة مراجع المكوّن بالمصادقة كتابياً على الأمور المشار إليها في الفقرة ١٩ (أ)-(ج). ويحتوي الملحق (٤) على مثال لمصادقات مكتوبة من قبل مراجع المكوّن؛ أو
- مطالبة مراجع المكوّن بتعبئة استبيانات بشأن الأمور الواردة في الفقرة ١٩ (أ)-(ج)؛ أو
- مناقشة وضع مراجع المكوّن مع الزملاء في مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، أو مع طرف ثالث ذي سمعة طيبة ولديه معرفة بمراجع المكوّن؛ أو
- الحصول على مصادقات من هيئة أو هيئات مهنية ينتمي إليها مراجع المكوّن، أو السلطات التي حصل منها مراجع المكوّن على ترخيصه، أو من أطراف ثالثة أخرى.

وفي السنوات اللاحقة، قد يستند فهم مراجع المكوّن إلى التجربة السابقة لفريق ارتباط المجموعة مع مراجع المكوّن. وقد يطلب فريق ارتباط المجموعة من مراجع المكوّن المصادقة عمّا إذا كان هناك أي تغيير في الأمور المذكورة في الفقرة ١٩ (أ)-(ج) عن السنة السابقة.

أ٣٦. عندما تكون هناك هيئات إشرافية مستقلة تم تأسيسها للإشراف على مهنة المراجعة ومتابعة جودة عمليات المراجعة، فإن الوعي بالبيئة التنظيمية قد يساعد فريق ارتباط المجموعة على تقويم استقلال وكفاءة مراجع المكوّن. ويمكن الحصول على المعلومات المتعلقة بالبيئة التنظيمية من مراجع المكوّن، أو من المعلومات المقدمة من الهيئات الإشرافية المستقلة.

المتطلبات الأخلاقية التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة (راجع: الفقرة ١٩(أ))

أ٣٧. عند تنفيذ عمل على المعلومات المالية لأحد المكوّنات من أجل مراجعة المجموعة، فإن مراجع المكوّن يخضع للمتطلبات الأخلاقية التي تعد ذات صلة بمراجعة المجموعة. وقد تكون تلك المتطلبات مختلفة عن، أو تكون مضافة إلى، المتطلبات المنطبقة على مراجع المكوّن عند تنفيذه لمراجعة قانونية في دولته. ولذلك، يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم عمّا إذا كان مراجع المكوّن يفهم المتطلبات الأخلاقية التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة وسوف يلتزم بها، بما يكفي للوفاء بمسؤولياته في مراجعة المجموعة.

الكفاءة المهنية لمراجع المكوّن (راجع: الفقرة ١٩ (ب))

أ٣٨. قد يتضمن فهم فريق ارتباط المجموعة للكفاءة المهنية لمراجع أحد المكونات ما إذا كان هذا المراجع:

- لديه فهم لمعايير المراجعة والمعايير الأخرى المنطبقة على مراجعة المجموعة، بما يكفي للوفاء بمسؤولياته في مراجعة المجموعة؛
- يتمتع بالمهارات الخاصة (مثل المعرفة الخاصة بالصناعة) اللازمة لتنفيذ العمل على المعلومات المالية للمكوّن ذي الصلة؛
- لديه فهم لإطار التقرير المالي المنطبق، متى كان ذا صلة، بما يكفي للوفاء بمسؤولياته في مراجعة المجموعة (غالباً، توضح التعليمات الصادرة من إدارة المجموعة لمكوّنات المجموعة خصائص إطار التقرير المالي المنطبق).

تطبيق فهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع أحد المكونات (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٣٩. لا يستطيع فريق ارتباط المجموعة التغلب على حقيقة أن مراجع أحد المكونات ليس مستقلاً عن طريق المشاركة في عمل هذا المراجع، أو عن طريق تنفيذ تقييم إضافي للمخاطر أو إجراءات مراجعة إضافية بشأن المعلومات المالية للمكوّن.

---

[20] معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ٥٤، *أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار.*

أ٤٠. ومع ذلك، قد يستطيع فريق ارتباط المجموعة التغلب على المخاوف الأقل حدة بشأن الكفاءة المهنية لمراجع المكوّن (مثل عدم المعرفة الخاصة بالصناعة) أو حقيقة أن مراجع المكوّن لا يعمل في بيئة تشرف بشكل فعّال على المراجعين، عن طريق المشاركة في عمل مراجع المكوّن، أو عن طريق تنفيذ تقييم إضافي للمخاطر أو إجراءات مراجعة إضافية بشأن المعلومات المالية للمكوّن.

أ٤١. عندما يحظر نظام أو لائحة الوصول إلى أجزاء ذات صلة في توثيق مراجع المكوّن لأعمال المراجعة، فقد يطلب فريق ارتباط المجموعة من مراجع المكوّن التغلب على ذلك عن طريق إعداد مذكرة تغطي المعلومات ذات الصلة.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرات ٢١-٢٣)

أ٤٢. يُعد المراجع مطالباً بما يلي:[٢١]

(أ) عند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة، تحديد:

(١) الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل؛

(٢) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية المقرر تطبيقها على فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة في القوائم المالية للمجموعة، إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة في ظل الظروف الخاصة بالمجموعة، أن تؤثر التحريفات في تلك المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات حتى وإن كانت بمبالغ أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المُتّخذة على أساس القوائم المالية للمجموعة؛

(ب) تحديد الأهمية النسبية للأداء.

وفي سياق مراجعة أية مجموعة، يتم وضع الأهمية النسبية لكل من القوائم المالية للمجموعة ككل، وللمعلومات المالية لمكوّنات المجموعة. ويتم استخدام الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل عند وضع الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة.

أ٤٣. لتخفيض احتمالية أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المُصححة وغير المكتشفة في القوائم المالية للمجموعة الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل إلى مستوى منخفض بشكل مناسب، يتم تحديد الأهمية النسبية للمكوّن بأقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل. وقد يتم وضع مستويات مختلفة للأهمية النسبية للمكوّنات المختلفة. ولا يلزم أن تكون الأهمية النسبية للمكوّن جزءاً حسابياً من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل، ونتيجة لذلك فقد يتجاوز مجموع الأهمية النسبية لمكونات المجموعة المختلفة الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل. وتُستخدم الأهمية النسبية للمكوّن عند وضع الاستراتيجية العامة لمراجعة أي مكوّن.

أ٤٤. يتم تحديد الأهمية النسبية للمكوّن لتلك المُكَوِنّات التي سيتم مراجعة أو فحص معلوماتها المالية كجزء من مراجعة المجموعة وفقاً للفقرات ٢٦ و٢٧ (أ) و٢٩. وتُستخدم الأهمية النسبية للمكوّن من قبل مراجع المكوّن لتقويم ما إذا كانت التحريفات المكتشفة غير المصححة تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها.

أ٤٥. يتم وضع حد للتحريفات بالإضافة إلى الأهمية النسبية للمكوّن. ويتم إبلاغ فريق ارتباط المجموعة بالتحريفات المكتشفة في المعلومات المالية للمكوّن والتي تتخطى هذا الحد الموضوع للتحريفات.

أ٤٦. في حالة مراجعة المعلومات المالية لمكوّن، يُحدد مراجع المكوّن (أو فريق ارتباط المجموعة) الأهمية النسبية للأداء على مستوى المكوّن. ويُعد هذا ضرورياً من أجل أن تُخفض، إلى مستوى متدني بشكل مناسب، احتمالية أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة أو غير المكتشفة في المعلومات المالية للمكوّن الأهمية النسبية للمكوّن. وفي الواقع العملي، قد يحدد فريق ارتباط المجموعة الأهمية النسبية للمكوّن عند هذا المستوى المنخفض. وعندما يكون هذا هو الحال، يستخدم مراجع المكوّن الأهمية النسبية للمكوّن لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهري في المعلومات المالية للمكوّن، ومن أجل تصميم إجراءات مراجعة إضافية كاستجابة للمخاطر المقيّمة، وأيضاً لتقويم ما إذا كانت التحريفات المكتشفة تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها.

[٢١] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرتان ١٠ و١١

الاستجابة للمخاطر المقيَّمة

تحديد نوع العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات (راجع: الفقرتين ٢٦، ٢٧)

أ٤٧. يتأثر تحديد فريق ارتباط المجموعة لنوع العمل الذي سيُنفذ بشأن المعلومات المالية لأحد المكوّنات ومدى مشاركة الفريق في عمل مراجع المكوّن بما يلي:

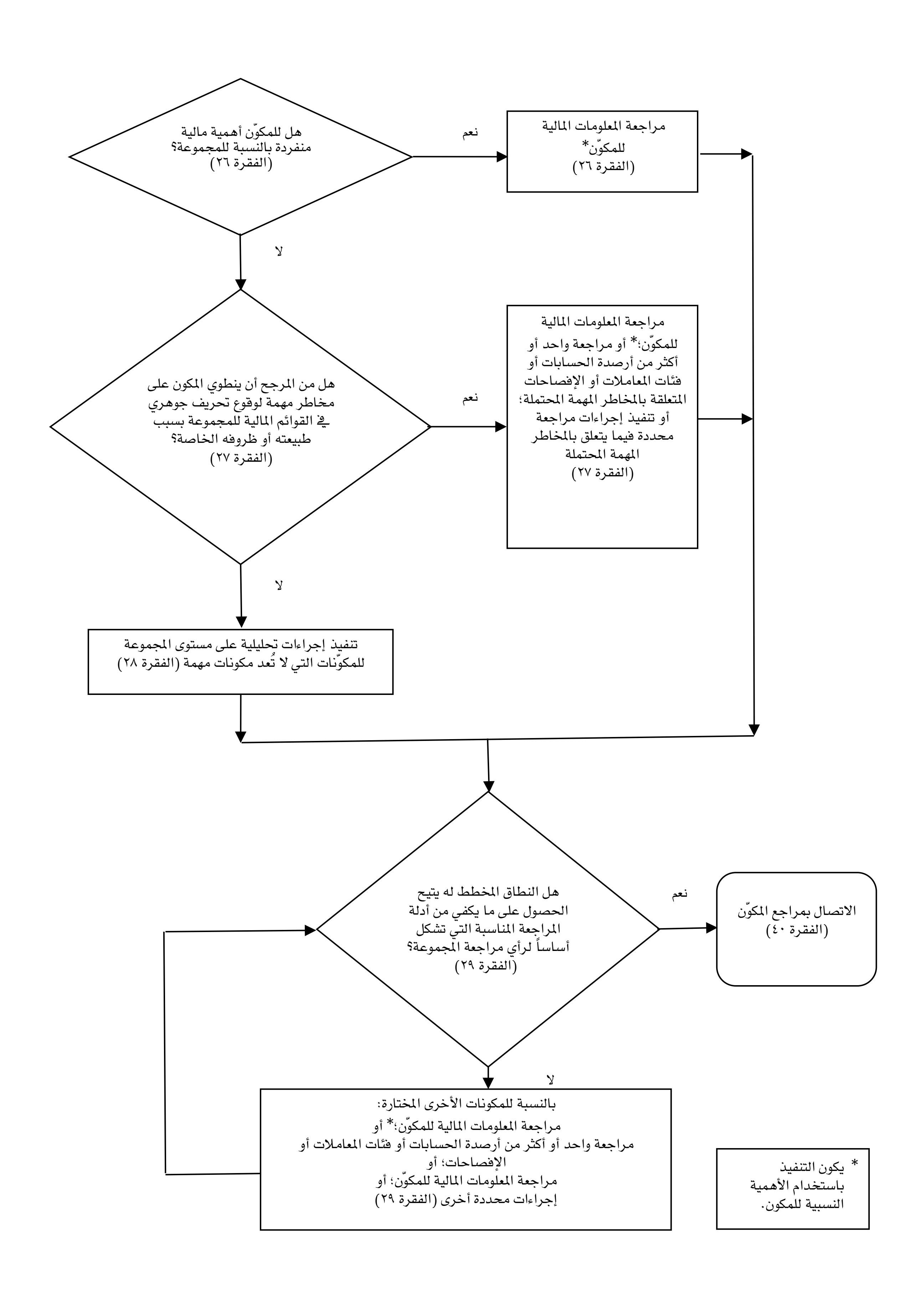
(أ) أهمية المكوّن؛

(ب) المخاطر المهمة التي تم تحديدها لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة؛

(ج) تقويم فريق ارتباط المجموعة لتصميم أدوات الرقابة على مستوى المجموعة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها؛

(د) فهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع المكوّن.

ويوضح الرسم البياني كيف تؤثر أهمية المكوّن على تحديد فريق ارتباط المجموعة لنوع العمل الذي سيُنفذ بشأن المعلومات المالية للمكوّن.


هل للمكوّن أهمية مالية منفردة بالنسبة للمجموعة؟ (الفقرة ٢٦)
نعم
مراجعة المعلومات المالية للمكوّن* (الفقرة ٢٦)
لا
هل من المرجح أن ينطوي المكون على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة؟ (الفقرة ٢٧)
نعم
مراجعة المعلومات المالية للمكوّن؛* أو مراجعة واحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المتعلقة بالمخاطر المهمة المحتملة؛ أو تنفيذ إجراءات مراجعة محددة فيما يتعلق بالمخاطر المهمة المحتملة (الفقرة ٢٧)
لا
تنفيذ إجراءات تحليلية على مستوى المجموعة للمكوّنات التي لا تُعد مكونات مهمة (الفقرة ٢٨)
هل النطاق المخطط له يتيح الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة؟ (الفقرة ٢٩)
نعم
الاتصال بمراجع المكوّن (الفقرة ٤٠)
لا
بالنسبة للمكونات الأخرى المختارة:
مراجعة المعلومات المالية للمكوّن؛* أو
مراجعة واحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات؛ أو
مراجعة المعلومات المالية للمكوّن؛ أو
إجراءات محددة أخرى (الفقرة ٢٩)
* يكون التنفيذ باستخدام الأهمية النسبية للمكون.

المكوّنات المهمة (راجع: الفقرة ٢٧ (ب)-(ج))

أ٤٨. قد يحدد فريق ارتباط المجموعة أحد المكوّنات على أنه مكون مهم لأنه من المرجح أن ينطوي على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة. وفي تلك الحالة، قد يستطيع فريق ارتباط المجموعة تحديد أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المتأثرة بالمخاطر المهمة المحتملة. وعندما يكون هذا هو الحال، قد يقرر فريق ارتباط المجموعة تنفيذ، أو قد يطلب من مراجع المكوّن تنفيذ، مراجعة لهذه الأرصدة أو فئات المعاملات أو الإفصاحات فقط. فعلى سبيل المثال، في الحالة الموضحة في الفقرة أ٦، قد يقتصر العمل المتعلق بالمعلومات المالية للمكوّن على مراجعة أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المتأثرة بتداول العملات الأجنبية لذلك المكوّن. وعندما يطلب فريق ارتباط المجموعة من مراجع المكوّن تنفيذ مراجعة لواحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المعينة، فيجب أن يأخذ فريق ارتباط المجموعة (انظر الفقرة ٤٠) في حسبانه عند القيام بهذا الاتصال حقيقة أن العديد من بنود القوائم المالية تكون متداخلة مع بعضها.

أ٤٩. قد يصمم فريق ارتباط المجموعة إجراءات مراجعة تستجيب لخطر مهم محتمل لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. فعلى سبيل المثال، في حالة وجود خطر مهم محتمل لتقادم المخزون، قد ينفذ فريق ارتباط المجموعة، أو يطلب من مراجع المُكَوِنّ أن ينفذّ، إجراءات مراجعة محددة بشأن تقويم المخزون في مكوّن ليس مهماً لكنه يحتفظ بكمية كبيرة من المخزون الذي من المحتمل أن يصبح متقادماً.

المكوّنات التي لا تُعد مكوّنات مهمة (راجع: الفقرتين ٢٨، ٢٩)

أ٥٠. تبعاً لظروف الارتباط، قد يتم تجميع المعلومات المالية للمكوّنات على مستويات مختلفة لأغراض الإجراءات التحليلية. وتعزز نتائج الإجراءات التحليلية استنتاجات فريق ارتباط المجموعة بعدم وجود مخاطر تحريف جوهري مهمة في المعلومات المالية المجمّعة للمكونات التي لا تُعد مكونات مهمة.

أ٥١. قد يتأثر قرار فريق ارتباط المجموعة بشأن عدد المكوّنات التي يتم اختيارها وفقاً للفقرة ٢٩، وأي المكونات سيتم اختياره، ونوع العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية لكل مكوّن من المكوّنات المختارة، بعوامل مثل ما يلي:

- مدى أدلة المراجعة المتوقع الحصول عليها بشأن المعلومات المالية للمُكوِّنات المهمة.
- ما إذا كان المكوّن قد تم إنشاؤه أو الاستحواذ عليه حديثاً.
- ما إذا كانت هناك تغييرات مهمة طرأت على المكوّن.
- ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية قد نفذت عملاً على المكوّن وما إذا كان لذلك العمل أي تأثير على مراجعة المجموعة.
- ما إذا كانت المكوّنات تطبق نظماً وآليات مشتركة.
- الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على مستوى المجموعة.
- التقلبات غير العادية المكتشفة من خلال الإجراءات التحليلية المُنفذة على مستوى المجموعة.
- الأهمية المالية الفردية للمكوّن، أو الخطر الذي يشكله، بالمقارنة مع المكوّنات الأخرى ضمن هذه الفئة.
- ما إذا كان المكوّن يخضع للمراجعة بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر.

قد يزيد إدخال عنصر المفاجأة في اختيار المكوّنات في هذه الفئة من احتمالية اكتشاف تحريف جوهري في المعلومات المالية للمكوّنات. ويختلف غالباً اختيار المكوّنات بشكل دوري.

أ٥٢. قد يتم تنفيذ فحص للمعلومات المالية لأحد المكوّنات وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠)[٢٢] أو معيار ارتباطات الفحص (٢٤١٠)،[٢٣] بعد تكييف المعيار حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة. وقد يحدد فريق ارتباط المجموعة أيضاً إجراءات إضافية لاستكمال هذا العمل.

أ٥٣. وفقاً لما هو موضح في الفقرة أ١٣، قد لا تضم المجموعة سوى مكوّنات لا تُعد مكوّنات مهمة. وفي هذه الظروف، يمكن أن يحصل فريق ارتباط المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة عن طريق تحديد نوع العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية لمكوّنات المجموعة وفقاً للفقرة ٢٩. ومن غير المرجح أن يحصل فريق ارتباط المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة إذا اقتصر فريق ارتباط المجموعة، أو مراجع أحد المكوّنات، على اختبار أدوات الرقابة على مستوى المجموعة وتنفيذ إجراءات تحليلية على المعلومات المالية للمكوّنات.

المشاركة في العمل المنفذ من قبل مراجعي المكوّنات (راجع: الفقرتين ٣٠، ٣١)

أ٥٤. من بين العوامل التي قد تؤثر على مشاركة فريق ارتباط المجموعة في عمل مراجع المكوّن:

(أ) أهمية المكوّن؛

(ب) المخاطر المهمة المحددة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة؛

(ج) فهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع المكوّن.

وفي حالة وجود مكون مهم في المجموعة، أو تحديد مخاطر مهمة، ينفذ فريق ارتباط المجموعة الإجراءات الموضحة في الفقرتين ٣٠ و٣١. أما في حالة وجود مكوّن لا يعد مكوّناً مهماً، فستختلف طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة فريق ارتباط المجموعة في عمل مراجع المكوّن استناداً إلى فهم الفريق للمراجع. وتصبح حقيقة أن المكوّن لا يعد مكوّناً مهماً أمراً ثانوياً. فعلى سبيل المثال، بالرغم من وجود مكوّن لا يُعد مكوناً مهماً، قد يقرر فريق ارتباط المجموعة مع ذلك المشاركة في تقييم مراجع المكوّن للمخاطر، لأن لديه مخاوف أقل حدة بشأن الكفاءة المهنية لمراجع المكوّن (مثل، عدم المعرفة الخاصة بالصناعة)، أو لأن مراجع المكوّن لا يعمل في بيئة تشرف بفاعلية على المراجعين.

أ٥٥. تتضمن صور المشاركة في عمل مراجع المكون، بخلاف تلك الصور الموضحة في الفقرات ٣٠ و٣١ و٤٢، واستناداً إلى فهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع المكوّن، واحداً أو أكثر مما يلي:

(أ) الاجتماع مع إدارة المكون أو مراجعي المكون للتوصل إلى فهم للمكوّن وبيئته.

(ب) فحص الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة الخاصة بمراجعي المكوّن.

(ج) تنفيذ إجراءات تقييم مخاطر لتحديد مخاطر التحريف الجوهري على مستوى المكوّن وتقييمها. وقد تُنفَّذ هذه الإجراءات بالتعاون مع مراجعي المكوّن، أو بواسطة فريق ارتباط المجموعة.

(د) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية. وقد تُصمم هذه الإجراءات وتُنفَّذ بالتعاون مع مراجعي المكوّن، أو بواسطة فريق ارتباط المجموعة.

(ه) المشاركة في الاجتماعات الختامية والاجتماعات الرئيسية الأخرى التي تعقد بين مراجعي المكوّن وإدارة المكوّن.

(و) فحص الأجزاء الأخرى ذات الصلة في توثيق مراجعي المكوّن لأعمال المراجعة.

---

٢٢ المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"

٢٣ المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"

آلية التوحيد

التعديلات وإعادة التصنيف عند التوحيد (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٥٦. قد تتطلب آلية توحيد إجراء تعديلات على المبالغ الواردة في القوائم المالية للمجموعة التي لا تمر عبر الأنظمة المعتادة لمعالجة المعاملات، والتي قد لا تكون خاضعة لنفس أدوات الرقابة الداخلية التي تخضع لها المعلومات المالية الأخرى. وقد يشتمل تقويم فريق ارتباط المجموعة لمدى مناسبة التعديلات واكتمالها ودقتها على ما يلي:

- تقويم ما إذا كانت التعديلات المهمة تعكس الأحداث والمعاملات ذات الصلة بالشكل المناسب؛
- تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة قد تم احتسابها ومعالجتها والتصريح بها بشكلٍ صحيح من قبل إدارة المجموعة؛ ومن قبل إدارة المكون، عند الاقتضاء؛
- تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة مؤيَّدة بشكل سليم وموثَّقة بشكل كافٍ؛
- التحقق من المطابقة واستبعاد الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.

الاتصال بمراجع المكوّن (راجع: الفقرتين ٤٠، ٤١)

أ٥٧. في حالة عدم وجود اتصال فعّال متبادل بين فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكوّنات، يوجد خطر يتمثل في أن فريق ارتباط المجموعة قد لا يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة. ويشكل الإعلان الواضح وفي الوقت المناسب عن متطلبات فريق ارتباط المجموعة الأساس للاتصال المتبادل الفعّال بين فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكون.

أ٥٨. يتم في الغالب الإبلاغ بمتطلبات فريق ارتباط المجموعة في خطاب تعليمات. ويحتوي الملحق (٥) على إرشادات بشأن الأمور المطلوبة والإضافية التي قد يتضمنها أي خطاب تعليمات من هذا القبيل. ويكون اتصال مراجع المكوّن بفريق ارتباط المجموعة غالباً في شكل مذكرة أو تقرير بالعمل المنفذ. وليس بالضرورة أن يكون الاتصال بين فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكوّن اتصالاً مكتوباً. فعلى سبيل المثال، قد يزور فريق ارتباط المجموعة مراجع المكوّن لمناقشة المخاطر المهمة التي تم تحديدها أو لفحص الأجزاء ذات الصلة في توثيق مراجع المكون لأعمال المراجعة. ومع ذلك، يتم تطبيق متطلبات التوثيق الواردة في هذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى.

أ٥٩. عند تعاون مراجع المكوّن مع فريق ارتباط المجموعة، فإنه يوفر للفريق، على سبيل المثال، إمكانية الوصول إلى وثائق أعمال المراجعة، إذا لم يكن ذلك محظوراً بموجب نظام أو لائحة.

أ٦٠. عندما يكون عضو في فريق ارتباط المجموعة مراجعاً أيضاً لأحد المكوّنات، فإن الهدف المتمثل في اتصال فريق ارتباط المجموعة بشكل واضح بمراجع المكوّن، يمكن تحقيقه في الغالب عن طريق وسائل أخرى بخلاف الاتصال المكتوب المحدد. فعلى سبيل المثال:

- قد يكون وصول مراجع المكوّن إلى الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة أمراً كافياً للإبلاغ بمتطلبات فريق ارتباط المجموعة المحددة في الفقرة ٤٠؛
- قد يكون قيام فريق ارتباط المجموعة بفحص توثيق مراجع المكوّن لأعمال المراجعة كافياً للإبلاغ بالأمور ذات الصلة باستنتاج فريق ارتباط المجموعة المحدد في الفقرة ٤١.

تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

فحص توثيق مراجع المكون لأعمال المراجعة (راجع: الفقرة ٤٢ (ب))

أ٦١. قد تختلف الأجزاء في توثيق مراجع المكون لأعمال المراجعة التي ستكون ذات صلة بمراجعة المجموعة تبعاً للظروف. وغالباً ما يكون التركيز على توثيق أعمال المراجعة المتعلق بمخاطر التحريف الجوهري المهمة في القوائم المالية للمجموعة. وقد يتأثر مدى الفحص بحقيقة أن توثيق مراجع المكون لأعمال المراجعة قد خضع لإجراءات الفحص الخاصة بمكتب مراجع المكوّن.

مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة (راجع: الفقرتين ٤٤، ٤٥)

أ٦٢. إذا استنتج فريق ارتباط المجموعة أنه لم يتم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي من المقرر أن تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة، فقد يطلب الفريق من مراجع المكوّن تنفيذ إجراءات إضافية. وإذا لم يكن ذلك ممكناً، فقد ينفذ فريق ارتباط المجموعة إجراءاته الخاصة على المعلومات المالية للمكوّن.

أ٦٣. إن تقويم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة للأثر الإجمالي لأي تحريفات (سواءً التي اكتشفها فريق ارتباط المجموعة، أو التي أبلغ عنها مراجعو المكونات) يسمح له بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية للمجموعة ككل محرَّفة بشكلٍ جوهري.

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة (راجع: الفقرات ٤٦-٤٨)

أ٦٤. يحتوي معيار المراجعة (٢٤٠) على متطلبات ويقدم إرشادات بشأن إبلاغ الإدارة بالغش، وبشأن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالحالات التي قد تكون الإدارة متورطة فيها في ارتكاب الغش.[٢٤]

أ٦٥. قد تحتاج إدارة المجموعة إلى الحفاظ على سرية معلومات معينة جوهرية وحساسة. ومن أمثلة الأمور التي قد تكون مهمة للقوائم المالية الخاصة بالمكوّن والتي قد لا تكون إدارة المكوّن على علم بها ما يلي:

- الدعاوى القضائية المحتملة.
- خطط التخلي عن أصول تشغيلية جوهرية.
- الأحداث اللاحقة.
- الاتفاقيات القانونية المهمة.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة (راجع: الفقرات ٤٩)

أ٦٦. قد يكون من بين الأمور التي يقوم فريق ارتباط المجموعة بإبلاغ المكلفين بالحوكمة في المجموعة بها الأمور التي قام مراجعو المكونات بلفت انتباه فريق ارتباط المجموعة إليها، والتي يقرر الفريق أنها مهمة بالنسبة لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في المجموعة. ويحدث الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة في أوقات مختلفة أثناء مراجعة المجموعة. فعلى سبيل المثال، قد يتم الإبلاغ بالأمور المشار إليها في الفقرة ٤٩ (أ) – (ب) بعد قيام فريق ارتباط المجموعة بتحديد العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات. ومن ناحية أخرى، قد يتم الإبلاغ بالأمر المشار إليه في الفقرة ٤٩ (ج) في نهاية المراجعة، وقد يتم الإبلاغ بالأمور المشار إليها في الفقرة ٤٩ (د)-(هـ) عند حدوثها.

---

٢٤ معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ٤١-٤٣

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ١٩)

مثال توضيحي لتقرير المراجع المستقل عندما يكون فريق ارتباط المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة

ملحوظة: خلال هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم وضع قسم "الرأي" أولاً، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)، وحل قسم "أساس الرأي" مباشرةً بعده. كما إن الجملة الأولى والأخيرة التي كان يتضمنها قسم مسؤوليات المراجع تندرج الآن كجزء من القسم الجديد "أساس الرأي".

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة تُعد مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(**) (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **فريق ارتباط المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمكوّن مهم تتم المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية (مثبت بمبلغ ١٥ مليون ريال في قائمة المركز المالي، التي تتضمن أصولاً إجمالية تبلغ ٦٠ مليون ريال) لأن فريق ارتباط المجموعة لا يملك حق الوصول إلى السجلات المحاسبية أو الإدارة أو مراجع المكوّن.**
- **لقد قرأ فريق ارتباط المجموعة القوائم المالية المُراجعة للمكوّن كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، بما في ذلك تقرير المراجع عليها، ونظر في المعلومات المالية ذات الصلة التي تحتفظ بها إدارة المجموعة فيما يتعلق بالمكوّن.**
- **وفقاً لحكم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، فإن التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة يُعد تأثيراً جوهرياً، ولكنه غير منتشر.[١]**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).[٢]**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)،[٣] ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.**

---

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

١ إذا رأى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة يُعد تأثيراً جوهرياً ومنتشراً، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة يمتنع عن إبداء الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

٢ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

٣ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة[٤]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار الشركة (س) في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ١٥ مليون ريال في قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وتم تضمين حصة الشركة (س) من صافي دخل الشركة (ص) والبالغة قيمتها ١ مليون ريال في قائمة الدخل الشامل الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفتري لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس العام لأننا لا نملك حق الوصول إلى المعلومات المالية أو الإدارة أو المراجعين في الشركة (ص). وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أية تعديلات على هذه المبالغ.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية[*]. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠)[٥] – انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

---

٤ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

٥ معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة[٦]

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)[٧] - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]. ولن تدرج الفقرتان الأخيرتان اللتان تنطبقان على عمليات مراجعة المنشآت المدرجة فقط]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء[**]]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

إذا رأى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة يُعد تأثيراً جوهرياً ومنتشراً، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة يمتنع عن إبداء الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

---

٦ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٧ معيار المراجعة (٧٠٠) "*تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية*"

** ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٢٣)

أمثلة للأمور التي يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم بشأنها

على الرغم من تغطية الأمثلة المذكورة لنطاق واسع من الأمور؛ فإن هذه الأمور ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط مراجعة وليس بالضرورة أن تكون قائمة الأمثلة قائمة كاملة.

أدوات الرقابة على مستوى المجموعة

١. قد تتضمن أدوات الرقابة على مستوى المجموعة مزيجاً مما يلي:

- اجتماعات دورية بين إدارة المكوّن وإدارة المجموعة لمناقشة التطورات في بيئة الأعمال وفحص الأداء.
- متابعة العمليات التي تقوم بها المكوّنات ونتائجها المالية، بما في ذلك إجراءات التقرير الروتينية الدورية، مما يمكّن إدارة المجموعة من متابعة أداء المكوّنات مقارنة بالموازنات، واتخاذ التصرف المناسب.
- آلية إدارة المجموعة لتقييم المخاطر، وبعبارة أخرى، الآلية المتبعة لتحديد مخاطر الأعمال وتحليلها وإدارتها، بما في ذلك خطر الغش، التي قد تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة.
- متابعة ومراقبة ومطابقة واستبعاد الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة على مستوى المجموعة.
- آلية لمتابعة حسن توقيت المعلومات المالية المستلمة من المكوّنات وتقييم دقتها واكتمالها.
- نظام مركزي لتقنية المعلومات تتم الرقابة عليه باستخدام نفس أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات المستخدمة للمجموعة بكاملها أو لجزء منها.
- أنشطة الرقابة ضمن نظام تقنية المعلومات التي تُعد مشتركة بين جميع مكوّنات المجموعة أو بعضها.
- متابعة أدوات الرقابة، بما في ذلك أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية وبرامج التقييم الذاتي.
- السياسات والإجراءات المتسقة، بما في ذلك أي دليل إرشادي لإجراءات التقرير المالي في المجموعة.
- البرامج على مستوى المجموعة، مثل قواعد السلوك وبرامج منع الغش.
- ترتيبات تفويض السلطة والمسؤولية عن إدارة المكوّن.

٢. يمكن النظر إلى وظيفة المراجعة الداخلية على أنها جزء من أدوات الرقابة على مستوى المجموعة، على سبيل المثال، عندما تكون الوظيفة مركزية. ويتناول معيار المراجعة (٦١٠)[١] تقويم فريق ارتباط المجموعة لما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً عندما يتوقع فريق مراجعة المجموعة استخدام عملها.

آلية التوحيد

٣. قد يتضمن فهم فريق ارتباط المجموعة لآلية التوحيد أموراً مثل ما يلي:

أموراً تتعلق بإطار التقرير المالي المنطبق:

---

[١] معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة ١٥

- مدى فهم إدارة المكوّن لإطار التقرير المالي المنطبق.
- آلية تحديد المكوّنات والمحاسبة عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- آلية تحديد القطاعات التي يمكن التقرير عنها وذلك من أجل التقرير القطاعي وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- آلية تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة للتقرير عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، والتغييرات فيها عن مثيلاتها في السنة المالية السابقة، والتغييرات الناتجة عن إصدار معايير جديدة أو منقحة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
- إجراءات التعامل مع المكوّنات التي تختلف نهايات السنة المالية لها عن نهاية السنة المالية للمجموعة.

أموراً تتعلق بآلية التوحيد:

- آلية إدارة المجموعة للتوصل إلى فهم للسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المكوّنات، والتأكد، عند الانطباق، من استخدام سياسات محاسبية موحدة لإعداد المعلومات المالية للمكوّنات، من أجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، والتأكد من أن الاختلافات في السياسات المحاسبية قد تم تحديدها وتعديلها وفقاً لما يتطلبه إطار التقرير المالي المنطبق. وتتمثل السياسات المحاسبية الموحدة في المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات الخاصة التي تتبناها المجموعة، بناءً على إطار التقرير المالي المنطبق، والتي تستخدمها مكوّنات المجموعة للتقرير عن المعاملات المتماثلة بشكل متسق. وعادةً ما تكون هذه السياسات موضحة في الدليل الإرشادي لإجراءات التقرير المالي وحزمة إعداد التقارير التي تصدرها إدارة المجموعة.
- آلية إدارة المجموعة للتأكد من اكتمال ودقة التقارير المالية وصدورها في الوقت المناسب من قبل المكوّنات من أجل توحيدها.
- آلية ترجمة المعلومات المالية للمكوّنات الأجنبية إلى عملة القوائم المالية للمجموعة.
- كيفية تنظيم تقنية المعلومات من أجل التوحيد، بما في ذلك المراحل اليدوية والآلية، وأدوات الرقابة اليدوية والمبرمجة المطبقة في مختلف مراحل آلية التوحيد.
- آلية إدارة المجموعة للحصول على المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

أموراً تتعلق بالتعديلات عند التوحيد:

- آلية تسجيل تعديلات التوحيد، بما في ذلك إعداد قيود اليومية ذات العلاقة والتصريح بها ومعالجتها، وخبرة الموظفين المسؤولين عن التوحيد.
- تعديلات التوحيد التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.
- المبرر التجاري للأحداث والمعاملات التي تنشأ عنها تعديلات عند التوحيد.
- مدى تكرار المعاملات بين المكونات وطبيعة هذه المعاملات وحجمها.
- الإجراءات المتبعة لمتابعة ومراقبة ومطابقة واستبعاد الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.
- الخطوات المتخذة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المستحوذ عليها، وإجراءات إطفاء الشهرة (عند الانطباق)، واختبار هبوط الشهرة، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- الترتيبات مع صاحب الأغلبية أو مع أصحاب حقوق الأقلية فيما يتعلق بالخسائر التي يتكبدها أحد المكوّنات (على سبيل المثال، التزام صاحب حق الأقلية بالتعويض عن تلك الخسائر).

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة أ٣٠)

أمثلة للظروف أو الأحداث التي قد تشير إلى مخاطر تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة

على الرغم من تغطية الأمثلة المذكورة لنطاق واسع من الحالات أو الأحداث؛ فإن هذه الحالات أو الأحداث ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط لمراجعة المجموعات وليس بالضرورة أن تكون قائمة الأمثلة قائمة كاملة.

- وجود هيكل معقد للمجموعة، خاصةً عندما توجد عمليات متكررة للاستحواذ أو للاستبعاد أو لإعادة التنظيم.
- ضعف هياكل حوكمة الشركات، بما في ذلك آليات اتخاذ القرار، التي لا تتسم بالشفافية.
- عدم وجود أدوات رقابة على مستوى المجموعة، أو عدم فاعليتها، بما في ذلك عدم كفاية المعلومات المتوفرة لدى إدارة المجموعة عن متابعة عمليات المكونات ونتائجها.
- عمل المكونات في دول أجنبية قد تكون معرضة لعوامل مثل التدخل الحكومي غير المألوف في مجالات، مثل التجارة والسياسة المالية والقيود على تداول العملة وحركات توزيعات الأرباح، والتقلبات في أسعار الصرف.
- الأنشطة التجارية للمكونات التي تنطوي على خطر مرتفع، مثل العقود طويلة الأجل، أو الاتجار في أدوات مالية مبتكرة أو معقدة.
- حالات عدم التأكد في تحديد المعلومات المالية للمكونات التي تتطلب الإدراج في القوائم المالية للمجموعة، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال ما إذا كانت توجد أي منشآت ذات غرض خاص، أو منشآت غير تجارية وتتطلب الإدراج.
- العلاقات والمعاملات غير المألوفة مع الأطراف ذات العلاقة.
- وجود حالات سابقة لعدم التوازن بين أرصدة الحسابات داخل المجموعة أو عدم تطابقها عند التوحيد.
- وجود معاملات معقدة تتم المحاسبة عنها في أكثر من مكوّن واحد.
- تطبيق المكوّنات لسياسات محاسبية تختلف عن تلك المطبقة في القوائم المالية للمجموعة.
- اختلاف نهايات السنة المالية للمكونات، وإمكانية استغلال ذلك في التلاعب في توقيت المعاملات.
- وجود حالات سابقة لتعديلات غير مصرح بها أو غير مكتملة عند التوحيد.
- صرامة خطط الضرائب داخل المجموعة، أو كبر حجم المعاملات النقدية مع المنشآت في الملاذات الضريبية.
- التغييرات المتكررة في المراجعين الذين يتم تكليفهم بمراجعة القوائم المالية للمكونات.

الملحق الرابع

(راجع: الفقرة أ٣٥)

أمثلة لمصادقات مراجع المكوّن

ليس المقصود أن يكون الخطاب التالي خطاباً قياسياً. فالمصادقات قد تختلف من مراجع مكوّن لآخر، ومن فترة للفترة التي تليها.

وغالباً ما يتم الحصول على المصادقات قبل بداية العمل على المعلومات المالية للمكوّن.

[ترويسة خطاب مراجع المكوّن]

[التاريخ]

[إلى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة]

هذا الخطاب مقدم بخصوص مراجعتك للقوائم المالية للمجموعة [اسم المنشأة الأم] عن السنة المنتهية في [التاريخ] لغرض إبداء رأي فيما إذا كانت القوائم المالية للمجموعة تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية (تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للمجموعة كما في [التاريخ] وأدائها المالي وتدفقاتها المالية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لـ [أشر إلى إطار التقرير المالي المنطبق].

ونقر بأننا قد استلمنا تعليماتك بتاريخ [التاريخ]، والتي تتطلب منا تنفيذ عمل محدد على المعلومات المالية لـ [اسم المكوّن] للسنة المنتهية في [التاريخ].

ونحن نؤكد ما يلي:

١. أننا سنكون قادرين على الالتزام بالتعليمات. / نُحيطكم علماً بأننا لن نكون قادرين على الالتزام بالتعليمات التالية [حدد التعليمات] للأسباب الآتية [حدد الأسباب].

٢. التعليمات واضحة ونحن نفهمها. / سنكون مقدرين لكم إذا قمتم بتوضيح التعليمات الآتية [حدد التعليمات].

٣. أننا سنتعاون معكم، ونوفر لكم الوصول إلى وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة.

ونقر بعلم ما يلي:

١. أن المعلومات المالية لـ [اسم المكوّن] سيتم تضمينها في القوائم المالية لـ [اسم المنشأة الأم].

٢. أنكم قد ترون أنه من الضروري مشاركتكم في عمل طلبتم منا تنفيذه على القوائم المالية لـ [اسم المكوّن] للسنة المنتهية في [التاريخ].

٣. أنكم تعتزمون تقويم، وإذا كان ذلك مناسباً، استخدام عملنا لمراجعة القوائم المالية لمجموعة [اسم الشركة الأم].

وبخصوص العمل الذي سننفذه على القوائم المالية لـ [اسم المكوّن]، [وصف المكوّن، على سبيل المثال، منشأة تابعة مملوكة بالكامل، أو منشأة تابعة، أو مشروع مشترك، أو منشأة مستثمر فيها تتم المحاسبة عنها بطريقة التكلفة أو طريقة حقوق الملكية] التابعة لـ [اسم المنشأة الأم]، نصادق على ما يلي:

١. أننا نفهم [إشارة إلى المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة] ويُعد هذا الفهم كافياً للوفاء بمسؤولياتنا عند مراجعة القوائم المالية للمجموعة، وسنلتزم بذلك. وعلى وجه الخصوص، وفيما يتعلق بـ [اسم المنشأة الأم] والمكونات الأخرى في المجموعة، فنحن مستقلون عنها بالمعنى الوارد في [إشارة إلى المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة]، كما نلتزم بالمتطلبات المنطبقة في [إشارة إلى القواعد] الصادرة عن [اسم الهيئة التنظيمية].

٢. أننا نفهم المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية و[إشارة إلى المعايير الوطنية الأخرى المنطبقة على مراجعة القوائم المالية للمجموعة] ويُعد هذا الفهم كافياً للوفاء بمسؤولياتنا عند مراجعة القوائم المالية للمجموعة، وسنقوم بعملنا على المعلومات المالية لـ [اسم المكوّن] للسنة المنتهية في [التاريخ] وفقاً لتلك المعايير.

٣. أننا نحظى بالمهارات الخاصة (على سبيل المثال، المعرفة الخاصة بالصناعة) اللازمة لتنفيذ العمل على المعلومات المالية للمكوّن المحدد.

٤. أننا نفهم [إشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو الدليل الإرشادي لإجراءات التقرير المالي في المجموعة] ويُعد هذا الفهم كافياً للوفاء بمسؤولياتنا عند مراجعة القوائم المالية للمجموعة.

وسوف نخطركم بأي تغييرات تطرأ على إفاداتنا أعلاه أثناء عملنا على المعلومات المالية لـ [اسم المكوّن].

[توقيع المراجع]

[التاريخ]

[عنوان المراجع]

الملحق الخامس

(راجع: الفقرة أ٥٨)

الأمور المطلوبة والإضافية التي يتم تضمينها في خطاب التعليمات المعدّ من قبل فريق ارتباط المجموعة

الأمور التي يتطلب هذا المعيار إبلاغها لمراجع المكوّن مكتوبة بخط مائل.

الأمور ذات الصلة بتخطيط عمل مراجع المكوّن:

- *طلب إلى مراجع المكوّن، الذي يعرف السياق الذي سيستخدم فيه فريق ارتباط المجموعة عمل مراجع المكوّن، للمصادقة على أنه سيتعاون مع فريق ارتباط المجموعة.*
- الجدول الزمني لاستكمال المراجعة.
- تواريخ الزيارات المخطط لها من قبل إدارة المجموعة وفريق ارتباط المجموعة، وتواريخ الاجتماعات المخطط لها مع إدارة المكوّن ومراجع المكوّن.
- قائمة بجهات الاتصال الرئيسية.
- *العمل الذي سيُنفذ من قبل مراجع المكوّن، وأوجه استخدام ذلك العمل*، والترتيبات لتنسيق الجهود في المرحلة الأولية للمراجعة وخلالها، بما في ذلك المشاركة المخطط لها لفريق ارتباط المجموعة في عمل مراجع المكوّن.
- *المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بمراجعة المجموعة، وخصوصاً، متطلبات الاستقلال، فعلى سبيل المثال، عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على مراجع المجموعة الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة، فمن الملائم لمراجع المجموعة أن يأخذ في حسبانه ما إذا كان ذلك الحظر يمتد أيضاً إلى مراجعي المكونات، وإذا كان الأمر كذلك، فمن الملائم أن يتناول مراجع المجموعة هذا الأمر في اتصاله مع مراجعي المكونات.*[1]
- *الأهمية النسبية للمكوّن، في حالة مراجعة أو فحص المعلومات المالية لمكوّن، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) والحد الذي إذا تخطته التحريفات لا يمكن النظر إليها على أنها ليست ذات شأن بشكل واضح للقوائم المالية للمجموعة.*
- *قائمة بالأطراف ذات العلاقة، معدة من قبل إدارة المجموعة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يعلم بوجودها فريق ارتباط المجموعة، وطلب إلى مراجع المكوّن بأن يبلغ فريق ارتباط المجموعة في الوقت المناسب بالأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها في السابق من قبل إدارة المجموعة أو فريق ارتباط المجموعة.*
- العمل الذي سيُنفذ على الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.
- إرشادات بشأن المسؤوليات القانونية الأخرى المتعلقة بالتقرير، على سبيل المثال، إعداد تقارير بشأن إقرار إدارة المجموعة عن فاعلية الرقابة الداخلية.
- تعليمات معينة لفحص الأحداث اللاحقة، عندما يكون من المرجح أن يوجد فارق زمني بين اكتمال العمل على المعلومات المالية للمكوّنات واستنتاج فريق ارتباط المجموعة بشأن القوائم المالية للمجموعة.

الأمور ذات الصلة بأداء عمل مراجع المكوِّن:

- نتائج اختبارات فريق ارتباط المجموعة لأنشطة الرقابة الخاصة بنظام معالجة مشترك بين جميع مُكَوِّنات المجموعة أو بعضها، واختبارات أدوات الرقابة التي سينفّذها مراجع المكوَّن.

[1] معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة أ٣١

- *المخاطر المهمة التي تم تحديدها لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب غش أو خطأ، والتي تعد ذات صلة بعمل مراجع المكوّن، وطلب إلى مراجع المكوَّن بأن يبلغ في الوقت المناسب عن أي مخاطر أخرى مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب غش أو خطأ، يتم تحديدها في المكوَّن، واستجابة مراجع المكوَّن لمثل هذه المخاطر.*

- النتائج التي توصلت لها وظيفة المراجعة الداخلية، استناداً إلى العمل المُنفذ على أدوات الرقابة في المكونات أو فيما يتصل بها.

- طلب بالإبلاغ في الوقت المناسب عن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من تنفيذ العمل على المعلومات المالية للمكوّنات والتي تتعارض مع أدلة المراجعة التي استند إليها فريق ارتباط المجموعة في البداية عند تقييم المخاطر على مستوى المجموعة.

- طلب بتقديم إفادة مكتوبة عن التزام إدارة المكوَّن بإطار التقرير المالي المنطبق، أو بيان بأن الاختلافات بين السياسات المحاسبية المطبقة على المعلومات المالية للمكوَّن وتلك المطبقة على القوائم المالية للمجموعة قد تم الإفصاح عنها.

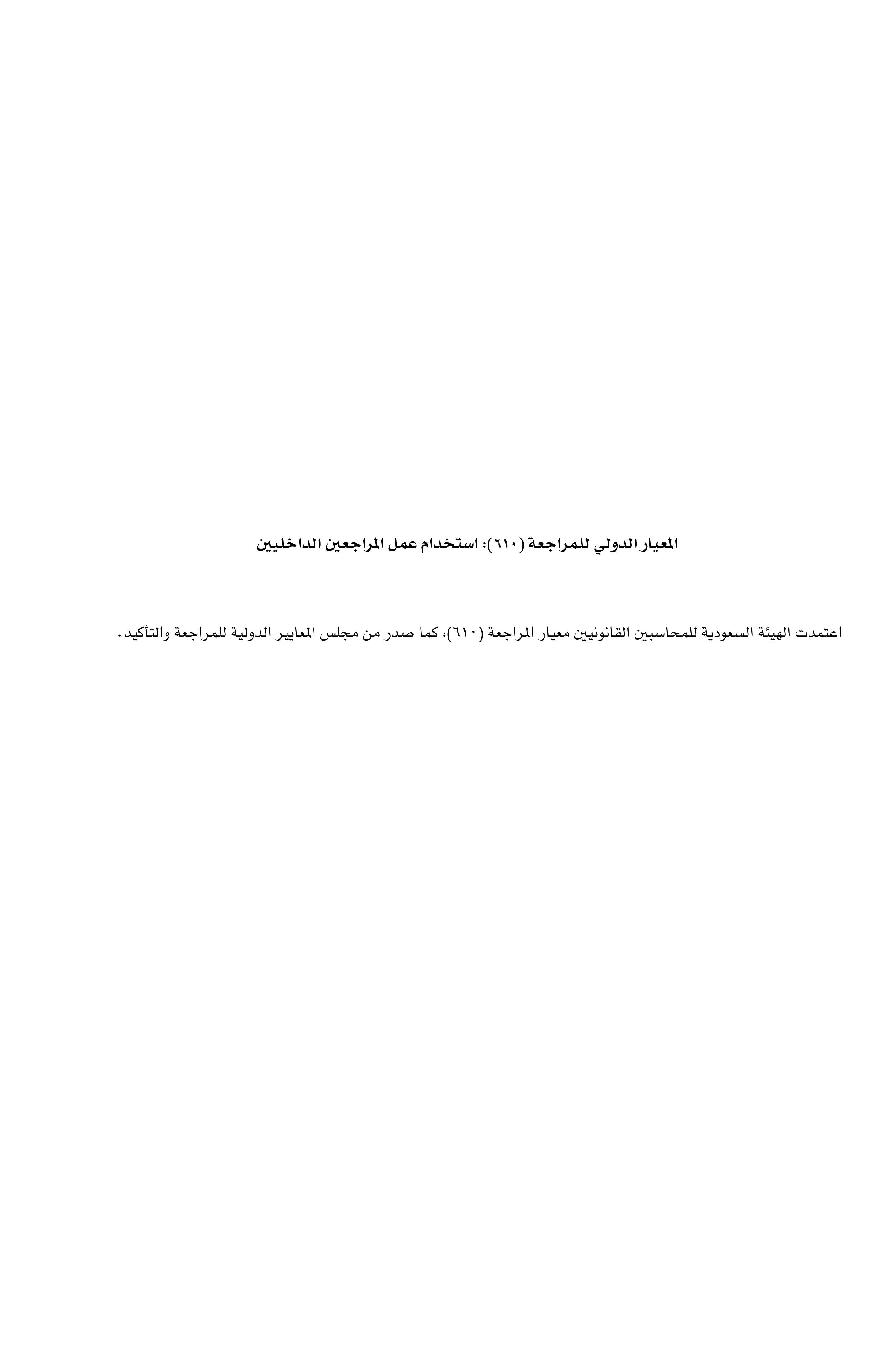
- الأمور التي سيقوم مراجع المكون بتوثيقها.

معلومات أخرى

- طلب التقرير عما يلي إلى فريق ارتباط المجموعة في الوقت المناسب:
  - o الأمور المهمة بشأن المحاسبة والتقرير المالي والمراجعة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والاجتهادات المتعلقة بها.
  - o الأمور المتعلقة بحالة استمرارية المكوّن.
  - o الأمور المتعلقة بالدعاوى القضائية والمطالبات.
  - o أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي قام بتحديدها مراجع المكوَّن أثناء أداء العمل على المعلومات المالية للمكوَّن، والمعلومات التي تشير إلى وجود غش.

- طلب إخطار فريق ارتباط المجموعة بأي أحداث مهمة أو غير مألوفة في أقرب وقت ممكن.

- *طلب الإبلاغ عن الأمور المذكورة في الفقرة ٤١ إلى فريق ارتباط المجموعة عند اكتمال العمل على المعلومات المالية للمكوَّن.*



المعيار الدولي للمراجعة (٦١٠): استخدام عمل المراجعين الداخليين

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٦١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٦١٠)

استخدام عمل المراجعين الداخليين

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٦١٠) "*استخدام عمل المراجعين الداخليين*" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع الخارجي عند استخدام عمل المراجعين الداخليين. ويتضمن ذلك (أ) استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة (ب) والاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.

٢. لا ينطبق هذا المعيار إذا لم توجد في المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية. (راجع: الفقرة أ٢)

٣. إذا كانت في المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق باستخدام عمل تلك الوظيفة لا تنطبق إذا:

(أ) كانت مسؤوليات وأنشطة الوظيفة غير ذات صلة بالمراجعة؛ أو

(ب) كان المراجع الخارجي لا يتوقع استخدام عمل الوظيفة في الحصول على أدلة المراجعة، وذلك استناداً إلى فهم المراجع المبدئي للوظيفة الذي تم التوصل إليه نتيجة للإجراءات المنفذة بموجب معيار المراجعة (٣١٥).[١]

ولا يتطلب أيٌ مما هو وارد في هذا المعيار من المراجع الخارجي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو تقليل مداها؛ بل يُترك ذلك لقرار المراجع الخارجي عند وضعه للاستراتيجية العامة للمراجعة.

٤. علاوة على ذلك، لا تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة إذا لم **يخطط** المراجع الخارجي للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة.

٥. في بعض الدول، وبموجب الأنظمة أو اللوائح، قد يكون المراجع الخارجي ممنوعاً من، أو مقيداً بدرجة ما عند استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة. ولا يلغي هذا المعيار الأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية.[٢] وبناءً عليه، فإن مثل هذا الحظر أو هذه القيود، لن تمنع المراجع الخارجي من الالتزام بهذا المعيار. (راجع: الفقرة أ٣١)

العلاقة بين معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٦١٠)

٦. تُنشئ العديد من المنشآت وظائف للمراجعة الداخلية كجزء من هياكل الرقابة الداخلية والحوكمة فيها. وتختلف أهداف ونطاق وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة مسؤولياتها وموقعها التنظيمي، بما في ذلك سلطة الوظيفة ومساءلتها، اختلافاً كبيراً ويعتمد ذلك على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.

٧. يتناول معيار المراجعة (٣١٥) كيف أن المعرفة والخبرة بوظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تفيد في فهم المراجع الخارجي للمنشأة وبيئتها وتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. كما يشرح معيار المراجعة (٣١٥)[٣] كيف أن الاتصال الفعّال بين المراجعين الداخليين والخارجيين يوفر أيضاً بيئة يمكن للمراجع الخارجي من خلالها الإلمام بالأمور المهمة التي قد تؤثر على عمله.

٨. بناءً على ما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، قد يستطيع المراجع الخارجي أيضاً استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية بطريقة بناءة ومتكاملة. ويتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع الخارجي عندما يتوقع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية الذي تم التوصل إليه نتيجة للإجراءات التي تم تنفيذها بموجب معيار المراجعة (٣١٥)، استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية كجزء من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.[٤]

---

١ معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

٢ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة أ٥٧

٣ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة أ١٢٠

٤ انظر الفقرات ١٥–٢٥

ويعدِّل استخدام ذلك العمل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو يقلل من مداها.

٩. بالإضافة إلى ذلك، يتناول هذا المعيار أيضاً مسؤوليات المراجع الخارجي إذا أخذ في الحسبان الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.

١٠. قد يوجد في المنشأة أفراد ينفذون إجراءات مماثلة لتلك التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية. ومع ذلك، فما لم تُنفَّذ هذه الإجراءات من خلال وظيفة تتمتع بالموضوعية والكفاءة وتطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة، فإن تلك الإجراءات سيتم اعتبارها أدوات رقابة داخلية، وسيكون الحصول على أدلة بشأن مدى فاعلية تلك الأدوات جزءاً من استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).[٥]

مسؤولية المراجع الخارجي عن المراجعة

١١. يتحمل المراجع الخارجي وحده المسؤولية عن رأي المراجعة الذي يبديه، ولا يحد من هذه المسؤولية استخدامه لعمل وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في الارتباط. وعلى الرغم من أن وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين قد ينفذون إجراءات مراجعة مماثلة لتلك التي ينفذها المراجع الخارجي، فإن أياً منهم ليس مستقلاً عن المنشأة حسبما هو مطلوب من المراجع الخارجي عند مراجعته للقوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠).[٦] وبناءً عليه، فإن هذا المعيار يحدد الشروط التي تُعد ضرورية لتمكين المراجع الخارجي من استخدام عمل المراجعين الداخليين. كما إنه يحدد جهد العمل اللازم للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة على أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين، الذين يقدمون المساعدة المباشرة، يكفي لأغراض المراجعة. وتهدف المتطلبات إلى توفير إطار لأحكام المراجع الخارجي فيما يتعلق باستخدام عمل المراجعين الداخليين، لمنع الاستخدام المفرط أو غير المبرر لذلك العمل.

تاريخ السريان

١٢. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٣. عندما يكون لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، ويتوقع المراجع الخارجي استخدام عمل هذه الوظيفة لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو تقليل مداها، أو يتوقع الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، فإن أهداف المراجع الخارجي تتمثل فيما يلي:

(أ) تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو طلب المساعدة المباشرة من المراجعين الداخليين، وإذا كان ذلك ممكناً، ففي أي المجالات وإلى أي مدى؛

وبعد القيام بذلك التحديد:

(ب) تحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية يُعد كافياً لأغراض المراجعة، في حالة استخدام ذلك العمل؛

(ج) توجيه المراجعين الداخليين والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بشكل مناسب، في حالة الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة.

التعريفات

١٤. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية. (راجع: الفقرات أ١–أ٤)

---

٥ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

٦ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٤

(ب) المساعدة المباشرة: الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات المراجعة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.

المتطلبات

تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه

تقويم وظيفة المراجعة الداخلية

١٥. يجب على المراجع الخارجي أن يحدد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، وذلك عن طريق تقويم ما يلي:

(أ) مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين؛ (راجع: الفقرات أ٥–أ٩)

(ب) مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية؛ (راجع: الفقرات أ٥–أ٩)

(ج) ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة. (راجع: الفقرتين أ١٠، أ١١)

١٦. لا يجوز للمراجع الخارجي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية إذا حدد أن:

(أ) الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والإجراءات ذات الصلة لا تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين؛ أو

(ب) الوظيفة تفتقر إلى الكفاءة الكافية؛ أو

(ج) الوظيفة لا تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة. (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)

تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه

١٧. كأساس لتحديد المجالات التي يمكن فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية ومدى هذا الاستخدام، يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ في الحسبان طبيعة ونطاق العمل الذي نفَّذته أو الذي من المقرر أن تنفذه وظيفة المراجعة الداخلية، ومدى صلته بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة التي وضعها المراجع الخارجي. (راجع: الفقرات أ١٥–أ١٧)

١٨. يجب على المراجع الخارجي اتخاذ جميع الأحكام المهمة أثناء ارتباط المراجعة، ولمنع الاستخدام غير المبرر لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، يجب عليه أن يخطط لتقليل استخدامه لعمل الوظيفة وزيادة تنفيذه للأعمال بشكل مباشر: (راجع: الفقرات أ١٥–أ١٧)

(أ) كلما زادت الأحكام المتخذة في:

(١) تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة؛

(٢) تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها؛ (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)

(ب) كلما ارتفع الخطر المقيَّم للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، مع إيلاء اهتمام خاص للمخاطر التي تم تحديد أنها مهمة؛ (راجع: الفقرات أ٢٠–أ٢٢)

(ج) كلما قل الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(د) كلما انخفض مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية.

١٩. يجب على المراجع الخارجي أيضاً أن يُقوِّم ما إذا كان استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية إلى المدى المخطط له ما زال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك المراجع الخارجي بشكلٍ كافٍ في المراجعة، نظراً لأن المراجع الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي المراجعة الذي سيتم إبداؤه. (راجع: الفقرات أ١٥–أ٢٢)

٢٠. يجب على المراجع الخارجي، عند قيامه بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخططين للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)،[٧] أن يبلغ عن الطريقة التي يخطط أن يستخدم بها عمل وظيفة المراجعة الداخلية. (راجع: الفقرة أ٢٣)

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

٢١. في حالة تخطيط المراجع الخارجي لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه أن يناقش مع الوظيفة هذا الاستخدام كأساس لتنسيق أنشطة كل منهما. (راجع: الفقرات أ٢٤–أ٢٦)

٢٢. يجب على المراجع الخارجي أن يقرأ تقارير وظيفة المراجعة الداخلية عن عملها الذي يخطط المراجع الخارجي لاستخدامه، للتوصل إلى فهم لطبيعة ومدى إجراءات المراجعة التي نفذتها الوظيفة وما يتعلق بها من نتائج.

٢٣. يجب على المراجع الخارجي تنفيذ ما يكفي من إجراءات المراجعة على جوهر عمل وظيفة المراجعة الداخلية ككل، الذي يعتزم المراجع الخارجي استخدامه، وذلك لتحديد مدى كفاية هذا العمل لأغراض المراجعة، بما في ذلك تقويم ما يلي:

(أ) ما إذا كان عمل الوظيفة قد تم التخطيط له وتنفيذه والإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل سليم؛

(ب) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين الوظيفة من استخلاص استنتاجات معقولة؛

(ج) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت التقارير التي تُعدها الوظيفة متسقة مع نتائج العمل المنفذ. (راجع: الفقرات أ٢٧–أ٣٠)

٢٤. يجب أن تكون إجراءات المراجعة التي يضعها المراجع الخارجي مستجيبة في طبيعتها ومداها لتقويم المراجع لما يلي:

(أ) مقدار الأحكام المتخذة؛

(ب) خطر التحريف الجوهري المقيَّم؛

(ج) مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(د) مستوى كفاءة الوظيفة؛[٨] (راجع: الفقرات أ٢٧–أ٢٩)

ويجب أن تتضمن إعادة تنفيذ بعض الأعمال. (راجع: الفقرة أ٣٠)

٢٥. يجب على المراجع الخارجي أيضاً أن يُقوِّم ما إذا كانت استنتاجاته بشأن وظيفة المراجعة الداخلية في الفقرة ١٥ من هذا المعيار وتحديده لطبيعة ومدى استخدام عمل الوظيفة لأغراض المراجعة في الفقرتين ١٨ و١٩ من هذا المعيار لا تزال مناسبة.

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداها

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة

٢٦. قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على المراجع الخارجي الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وفي هذه الحالة، لا تنطبق الفقرات ٢٧–٣٥ والفقرة ٣٧. (راجع: الفقرة أ٣١)

٢٧. إذا كانت الأنظمة واللوائح لا تحظر الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، وكان المراجع الخارجي يخطط للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة أثناء المراجعة، فيجب عليه تقويم مدى وجود تهديدات تمس الموضوعية وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة. ويجب أن يتضمن تقويم المراجع الخارجي لوجود تهديدات تمس موضوعية المراجعين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، الاستفسار من المراجعين الداخليين عن المصالح والعلاقات التي قد تشكل تهديداً لموضوعيتهم. (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٤)

٢٨. لا يجوز للمراجع الخارجي الاستعانة بمراجع داخلي لتقديم المساعدة المباشرة في الحالتين التاليتين:

---

[٧] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٥

[٨] انظر الفقرة ١٨.

(أ) في حالة وجود تهديدات مهمة تمس موضوعية المراجع الداخلي؛ أو

(ب) في حالة افتقار المراجع الداخلي للكفاءة الكافية لأداء العمل المقترح. (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٤)

تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة

٢٩. عند تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده إلى المراجعين الداخليين، وطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص المناسبين في ظل الظروف القائمة، يجب أن يأخذ المراجع الخارجي في الحسبان:

(أ) مقدار الأحكام المتخذة في:

(١) تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة؛

(٢) تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها؛

(ب) خطر التحريف الجوهري المقيَّم؛

(ج) تقويم المراجع الخارجي لوجود تهديدات تمس الموضوعية وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة. (راجع: الفقرات أ٣٥–أ٣٩)

٣٠. لا يجوز للمراجع الخارجي الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لتنفيذ الإجراءات التي:

(أ) تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال المراجعة؛ (راجع: الفقرة أ١٩)

(ب) تتعلق بمخاطر تحريف جوهري جرى تقييمها بأنها مرتفعة، عندما يكون الحكم المطلوب عند تنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة أو عند تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها أكثر من كونه مجرد حكم محدود؛ (راجع: الفقرة أ٣٨)

(ج) تتعلق بعمل شارك فيه المراجعون الداخليون، وتم بالفعل التقرير عنه أو سيتم التقرير عنه للإدارة أو المكلفين بالحوكمة من خلال وظيفة المراجعة الداخلية؛ أو

(د) تتعلق بالقرارات التي يتخذها المراجع الخارجي وفقاً لهذا المعيار فيما يتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية واستخدام عملها أو فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة. (راجع: الفقرات أ٣٥–أ٣٩)

٣١. بعد تقويمه بالشكل المناسب لما إذا كان من الممكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في المراجعة، ومدى هذه الاستعانة في حالة إمكانيتها، يجب على المراجع الخارجي، عند قيامه بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخططين للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)،[٩] الإبلاغ عن طبيعة ومدى الاستعانة المقررة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، من أجل التوصل إلى فهم مشترك بأن تلك الاستعانة لا تُعد مفرطة في ظل ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة أ٣٩)

٣٢. يجب على المراجع الخارجي أن يقوِّم ما إذا كانت الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة إلى المدى المخطط له، إلى جانب الاستخدام المخطط له لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، ما زال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك المراجع الخارجي بشكلٍ كافٍ في المراجعة، نظراً لأن المراجع الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي المراجعة الذي سيتم إبداؤه.

الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة

٣٣. قبل الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة، يجب على المراجع الخارجي:

(أ) الحصول على موافقة مكتوبة من أحد ممثلي المنشأة المفوضين بأن المراجعين الداخليين سيُسمح لهم باتباع تعليمات المراجع الخارجي، وأن المنشأة لن تتدخل في العمل الذي ينفذه المراجع الداخلي بالنيابة عن المراجع الخارجي؛

[٩] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

(ب) الحصول على موافقة مكتوبة من المراجعين الداخليين بأنهم سيحافظون على سرية الأمور الخاصة التي يوعز بها المراجع الخارجي، وأنهم سيخطرون المراجع الخارجي بأي تهديد لموضوعيتهم.

٣٤. يجب على المراجع الخارجي توجيه العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون في الارتباط، والإشراف عليه وفحصه وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠).[١٠] وعند القيام بذلك:

(أ) يجب أن تكون أنشطة التوجيه والإشراف والفحص مراعية في طبيعتها وتوقيتها ومداها لحقيقة أن المراجعين الداخليين ليسوا مستقلين عن المنشأة، ويجب أن تكون مستجيبة لنتيجة تقويم العوامل الواردة في الفقرة ٢٩ من هذا المعيار؛

(ب) يجب أن تتضمن إجراءات الفحص تحقق المراجع الخارجي من أدلة المراجعة ذات الصلة ببعض الأعمال التي نفذها المراجعون الداخليون.

ويجب أن يكون توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي للعمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون كافياً لاطمئنان المراجع الخارجي إلى أن المراجعين الداخليين قد حصلوا على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات المستندة إلى ذلك العمل. (راجع: الفقرتين أ٤٠، أ٤١)

٣٥. يجب على المراجع الخارجي، عند توجيه وفحص العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون والإشراف عليه، أن يظل منتبهاً للمؤشرات الدالة على أن تقويمات المراجع الخارجي الواردة في الفقرة ٢٧ لم تعد مناسبة.

التوثيق

٣٦. في حالة استخدام المراجع الخارجي لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة:

(أ) تقويماً لما يلي:

(١) ما إذا كان الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين؛

(٢) مستوى كفاءة الوظيفة؛

(٣) ما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة؛

(ب) طبيعة ومدى العمل المستخدم والأساس الذي يستند إليه ذلك القرار؛

(ج) إجراءات المراجعة التي نفذها المراجع الخارجي لتقويم مدى كفاية العمل المستخدم.

٣٧. في حالة استعانة المراجع الخارجي بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة خلال المراجعة، فيجب عليه أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة:

(أ) تقويم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المراجعين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين تمت الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة؛

(ب) أساس القرار المتعلق بطبيعة ونطاق العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون؛

(ج) أسماء الذين قاموا بفحص العمل المنفذ وتاريخ ومدى ذلك الفحص وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠)؛[١١]

(د) الموافقات المكتوبة التي تم الحصول عليها من ممثل المنشأة المفوض والمراجعين الداخليين بموجب الفقرة ٣٣ من هذا المعيار؛

(ه) أوراق العمل التي أعدها المراجعون الداخليون الذين قدموا المساعدة المباشرة في ارتباط المراجعة.

---

١٠ معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

١١ معيار المراجعة (٢٣٠) "العينات في المراجعة"

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرتين ٢، ١٤ (أ))

أ١. تتضمن أهداف ونطاق وظائف المراجعة الداخلية عادةً أنشطة تأكيدية واستشارية تهدف إلى تقويم وتحسين فاعلية آليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في المنشأة، ومثال ذلك ما يلي:

الأنشطة المتعلقة بالحوكمة

- قد تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتقييم آلية الحوكمة من حيث تحقيقها للأهداف المتعلقة بالأخلاق والقيم، وإدارة الأداء والمساءلة، وإبلاغ المعنيين داخل المنشأة بالمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة، ومدى فاعلية الاتصالات بين المكلفين بالحوكمة والمراجعين الخارجيين والداخليين والإدارة.

الأنشطة المتعلقة بإدارة المخاطر

- قد تساعد وظيفة المراجعة الداخلية المنشأة عن طريق تحديد وتقويم حالات التعرض المهمة للمخاطر والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية (بما في ذلك مدى فاعلية آلية التقرير المالي).
- قد تنفذ وظيفة المراجعة الداخلية إجراءات لمساعدة المنشأة في اكتشاف الغش.

الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية

- تقويم الرقابة الداخلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بمسؤولية محددة لفحص أدوات الرقابة وتقويم عملها والتوصية بالتحسينات عليها. وفي سبيل القيام بذلك، توفر وظيفة المراجعة الداخلية تأكيداً بشأن الرقابة. فعلى سبيل المثال، قد تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتخطيط وتنفيذ اختبارات أو إجراءات أخرى لتوفير تأكيد للإدارة والمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بتصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وفاعليتها التشغيلية، بما في ذلك أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة.
- التحقق من المعلومات المالية والتشغيلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص الوسائل المستخدمة في التعرف على المعلومات المالية والتشغيلية وتحديدها وقياسها وتصنيفها والتقرير عنها، وبإجراء استقصاءات محددة عن بنود بعينها، بما في ذلك إجراء اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات.
- فحص الأنشطة التشغيلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص جدوى الأنشطة التشغيلية وكفاءتها وفاعليتها، بما في ذلك الأنشطة غير المالية للمنشأة.
- فحص مدى الالتزام بالأنظمة واللوائح. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص مدى الالتزام بالأنظمة واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى، وسياسات وتوجهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.

أ٢. قد يتم القيام بأنشطة مماثلة لتلك التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية عن طريق وظائف لها أسماء أخرى داخل المنشأة. ويمكن أيضاً إسناد بعض أو جميع أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية إلى مقدم خدمات خارجي. ولا يُعد اسم الوظيفة، ولا ما إذا كان يتم تنفيذها من قبل المنشأة أو من قبل طرف خارجي، المحددين الوحيدين فيما إذا كان يمكن للمراجع الخارجي استخدام عمل الوظيفة أم لا. وإنما المحددات ذات الصلة هي طبيعة الأنشطة؛ ومدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛ والكفاءة؛ ووجود منهج منتظم ومنضبط للوظيفة. وتشمل الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الأنشطة ذات الصلة للوظائف الأخرى أو الأطراف الخارجية الأخرى التي لها هذه الخصائص.

أ٣. إضافة إلى ذلك، فإن الأشخاص الموجودين في المنشأة والذين يضطلعون بواجبات ومسؤوليات تشغيلية وإدارية خارج نطاق وظيفة المراجعة الداخلية سيواجهون عادةً تهديدات تمس موضوعيتهم، مما من شأنه أن يمنع التعامل معهم كجزء من وظيفة المراجعة

الداخلية لأغراض هذا المعيار، على الرغم من أنهم قد ينفذون أنشطة الرقابة التي يمكن اختبارها وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).[١٢] ولهذا السبب، فإن متابعة المدير المالك لأدوات الرقابة لن يتم اعتبارها مكافئة لوظيفة المراجعة الداخلية.

أ٤. بالرغم من اختلاف الأهداف بين وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة والمراجع الخارجي، فإن الوظيفة قد تنفذ إجراءات مراجعة مماثلة لتلك التي ينفذها المراجع الخارجي عند مراجعة القوائم المالية. وفي هذه الحالة، يمكن للمراجع الخارجي الاستفادة من الوظيفة لأغراض المراجعة بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:

- الحصول على المعلومات ذات الصلة بتقييمات المراجع الخارجي لمخاطر التحريف الجوهري بسبب خطأ أو غش. وفي هذا الصدد، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥)[١٣] من المراجع الخارجي التوصل إلى فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية، وموقعها داخل الهيكل التنظيمي، والأنشطة التي نفذتها، أو التي ستنفذها، وتوجيه استفسارات للأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (إذا كان في المنشأة وظيفة من ذلك القبيل)؛ أو
- ما لم يكن ذلك محظوراً أو مقيداً بدرجة ما بموجب الأنظمة أو اللوائح، قد يقرر المراجع الخارجي، بعد إجراء التقويم المناسب، استخدام عمل تم تنفيذه من قبل وظيفة المراجعة الداخلية خلال الفترة، كبديل جزئي عن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها عن طريق المراجع الخارجي مباشرةً.[١٤]

وإضافة إلى ذلك، قد يستعين المراجع الخارجي بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات مراجعة تحت توجيهه وإشرافه وفحصه (يُشار إلى ذلك في هذا المعيار بلفظ "المساعدة المباشرة")، ما لم يكن ذلك محظوراً أو مقيداً بدرجة ما بموجب الأنظمة أو اللوائح.[١٥]

تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه

تقويم وظيفة المراجعة الداخلية

الموضوعية والكفاءة (راجع: الفقرتين ١٥ (أ)، (ب))

أ٥. يمارس المراجع الخارجي الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، والطبيعة والمدى الذي يمكن فيهما استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في ظل الظروف القائمة.

أ٦. يُعَدُّ مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين ومستوى كفاءة الوظيفة من الأمور المهمة بشكل خاص عند تحديد ما إذا كان سيستخدم عمل الوظيفة، وفي حال استخدامه، تحديد طبيعة ومدى الاستخدام المناسب في ظل الظروف القائمة.

أ٧. تشير الموضوعية إلى القدرة على تنفيذ تلك المهام دون السماح للتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين بالغلبة على الأحكام المهنية. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تقويم المراجع الخارجي لذلك الأمر ما يلي:

- ما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، بما في ذلك سلطة الوظيفة ومساءلتها، يدعم قدرة الوظيفة على التحرر من غلبة التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين على الأحكام المهنية. ومثال ذلك، ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تقدم تقاريرها للمكلفين بالحوكمة أو موظف يتمتع بسلطة مناسبة، أو ما إذا كان لها حق الوصول المباشر إلى المكلفين بالحوكمة إذا كانت تقدم تقاريرها إلى الإدارة.
- ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تخلو من أي تضارب في المسؤوليات، على سبيل المثال، اضطلاعها بمهام أو مسؤوليات إدارية أو تشغيلية تقع خارج نطاق وظيفة المراجعة الداخلية.

---

[١٢] انظر الفقرة ١٠.

[١٣] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٦ (أ)

[١٤] انظر الفقرات ١٥–٢٥

[١٥] انظر الفقرات ٢٦–٣٥

- ما إذا كان المكلفون بالحوكمة يشرفون على قرارات التوظيف والعمل في وظيفة المراجعة الداخلية، على سبيل المثال، تحديد سياسة الأجور المناسبة.
- ما إذا كانت هناك أي معوقات أو قيود مفروضة على وظيفة المراجعة الداخلية من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، بشأن إبلاغ نتائج المراجعة الداخلية إلى المراجع الخارجي.
- ما إذا كان المراجعون الداخليون أعضاء في الهيئات المهنية ذات الصلة وعضويتهم تلزمهم بالمعايير المهنية ذات الصلة فيما يتعلق بالموضوعية، أو ما إذا كانت سياساتهم الداخلية تحقق نفس الأهداف.

أ٨. تشير كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية إلى تحصيل المعرفة والمهارات الخاصة بالوظيفة ككل والحفاظ عليها بالمستوى المطلوب، للتمكُّن من تنفيذ المهام المسندة بعناية، ووفقاً للمعايير المهنية المنطبقة. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تحديد المراجع الخارجي لهذا الأمر ما يلي:

- ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تحظى بموارد كافية ومناسبة تتناسب مع حجم المنشأة وطبيعة عملياتها.
- ما إذا كانت هناك سياسات موضوعة لتوظيف وتدريب وتكليف المراجعين الداخليين للقيام بارتباطات المراجعة الداخلية.
- ما إذا كان المراجعون الداخليون يحصلون على التدريب التقني الكافي ويتمتعون بالبراعة الكافية في المراجعة. وقد تشمل الضوابط ذات الصلة التي يمكن أن يأخذها المراجع الخارجي في الحسبان عند تقييم ذلك، على سبيل المثال، امتلاك المراجعين الداخليين للمؤهلات والخبرات المهنية الملائمة.
- ما إذا كان لدى المراجعين الداخليين المعرفة المطلوبة فيما يتعلق بالتقرير المالي للمنشأة وإطار التقرير المالي المنطبق الخاص بها، وما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية لديها المهارات اللازمة (على سبيل المثال، المعرفة الخاصة بالصناعة) لتنفيذ الأعمال المتعلقة بالقوائم المالية للمنشأة.
- ما إذا كان المراجعون الداخليون أعضاءً في الهيئات المهنية ذات الصلة التي تلزمهم بالالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة، بما في ذلك متطلبات التطوير المهني المستمر.

أ٩. يمكن النظر إلى الموضوعية والكفاءة كسلسلة متصلة. فكلما زاد الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة للمراجعين الداخليين، وكلما ارتفع مستوى كفاءة الوظيفة، زادت احتمالية أن يستفيد المراجع الخارجي من عمل الوظيفة وزادت مجالات هذه الاستفادة. ومع ذلك، فإن وجود موقع تنظيمي وسياسات وإجراءات ذات صلة توفر دعماً قوياً لموضوعية المراجعين الداخليين، لا يمكن أن يعوض عن نقص الكفاءة الكافية لوظيفة المراجعة الداخلية. وبالمثل، فإن ارتفاع مستوى الكفاءة في وظيفة المراجعة الداخلية لا يمكن أن يعوض عن عدم وجود موقع تنظيمي وسياسات وإجراءات تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين.

تطبيق منهج منتظم ومنضبط (راجع: الفقرة ١٥ (ج))

أ١٠. إن تطبيق منهج منتظم ومنضبط عند تخطيط أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية وتنفيذها والإشراف عليها وفحصها وتوثيقها، يميز أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية عن أنشطة متابعة أدوات الرقابة الأخرى التي قد يتم تنفيذها داخل المنشأة.

أ١١. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على تحديد المراجع الخارجي لما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً ما يلي:

- وجود وكفاية واستخدام إرشادات أو إجراءات مراجعة داخلية موثّقة تغطي مجالات مثل تقييم المخاطر وبرامج العمل والتوثيق والتقرير، وتتناسب في طبيعتها ومداها مع حجم المنشأة وظروفها.

- ما إذا كان لدى وظيفة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات مناسبة لرقابة الجودة، على سبيل المثال، تلك السياسات والإجراءات الواردة في المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)[١٦] التي يمكن تطبيقها على وظيفة المراجعة الداخلية (كتلك المتعلقة بالقيادة والموارد البشرية وتنفيذ الارتباطات) أو متطلبات رقابة الجودة في المعايير الموضوعة من قبل الهيئات المهنية ذات الصلة بالمراجعين الداخليين(*). وقد تضع هذه الهيئات أيضاً متطلبات مناسبة أخرى، مثل القيام بتقييمات دورية خارجية للجودة.

الظروف التي لا يمكن فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٢. إن تقويم المراجع الخارجي لما إذا كان الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، قد يشير إلى أن المخاطر التي تمس جودة عمل الوظيفة كبيرة جداً، وبالتالي فإنه ليس من المناسب استخدام أي من أعمال الوظيفة كأدلة مراجعة.

أ١٣. من الأهمية بمكان مراعاة العوامل الواردة في الفقرات أ٧ وأ٨ وأ١١ من هذا المعيار، منفردة وفي مجملها، لأن كل عامل بمفرده لا يكفي في الغالب لاستنتاج أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية لا يمكن استخدامه لأغراض المراجعة. فعلى سبيل المثال، الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية له أهمية خاصة في تقويم التهديدات التي تمس موضوعية المراجعين الداخليين. وإذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تقدم تقاريرها إلى الإدارة، فقد يُعد ذلك تهديداً كبيراً لموضوعية الوظيفة، ما لم توفر عوامل أخرى كتلك الموضحة في الفقرة أ٧ من هذا المعيار، في مجملها، تدابير وقائية كافية للحد من هذا التهديد إلى مستوى مقبول.

أ١٤. بالإضافة إلى ذلك، تنص قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين[١٧] على أن تهديد الفحص الذاتي ينشأ عندما يقبل المراجع الخارجي ارتباطاً لتقديم خدمات المراجعة الداخلية لأحد عملاء المراجعة، وتكون نتائج تلك الخدمات من المقرر استخدامها في القيام بالمراجعة. ويرجع ذلك إلى احتمال استخدام فريق الارتباط لنتائج خدمة المراجعة الداخلية بدون إجراء تقويم سليم لتلك النتائج أو بدون ممارسة نفس المستوى من نزعة الشك المهني التي تمارس عندما تكون أعمال المراجعة الداخلية مُنفَّذة من قبل أفراد ليسوا أعضاءً في المكتب. وتناقش قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين المحظورات التي تنطبق في ظروف معينة والتدابير الوقائية التي [١٨]يمكن تطبيقها للحد من التهديدات إلى مستوى مقبول في ظروف أخرى(*).

تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه

العوامل التي تؤثر على تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه (راجع: الفقرات ١٧-١٩)

أ١٥. فور أن يقرر المراجع الخارجي أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية يمكن استخدامه لأغراض المراجعة، يتمثل أحد الاعتبارات الأولى فيما إذا كانت الطبيعة والنطاق المخططين لعمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي تم تنفيذه أو المخطط لتنفيذه، يُعدان ذا صلة بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة التي وضعها المراجع الخارجي وفقاً لمعيار المراجعة (٣٠٠).[١٩]

أ١٦. من بين الأمثلة على عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه من قبل المراجع الخارجي ما يلي:

- اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.
- الإجراءات الأساس التي تنطوي على أحكام محدودة.

---

[١٦] المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

(*) الهيئات المهنية ذات الصلة بالمراجعين الداخليين في المملكة العربية السعودية هي: *الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين*.

[١٧] قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، البند ٢٩٠-١٩٤.

[١٨] قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، البنود ٢٩٠-١٩٠ إلى ٢٩٠-١٩٥

(*) تمنع قواعد سلوك وآداب المهنة في المملكة العربية السعودية، المراجع الخارجي من أن يجمع بين أعمال المراجعة الخارجية وأي أعمال أخرى لنفس عميل المراجعة، باستثناء خدمات الزكاة والضريبة (بشروط)، انظر القاعدة رقم ٥٠٦ "مزاولة الأعمال الأخرى".

[١٩] معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

- ملاحظة عمليات جرد المخزون.
- تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات ذو الصلة بالتقرير المالي.
- اختبار الالتزام بالمتطلبات التنظيمية.
- في بعض الظروف، عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية للمنشآت التابعة التي لا تُعَدّ مكونات مهمة للمجموعة (عندما لا يتعارض ذلك مع المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٦٠٠)).[٢٠]

أ١٧. يتأثر تحديد المراجع الخارجي للطبيعة والمدى المقررين لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية بتقويمه لمدى الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية كما هو وارد في الفقرة ١٨ من هذا المعيار. وإضافة إلى ذلك، يُعد مقدار الأحكام المطلوب اتخاذها عند التخطيط لهذا العمل وتنفيذه وتقويمه، والخطر المقيَّم للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات مدخلات لهذا التحديد الذي يقوم به المراجع الخارجي. وتوجد أيضاً ظروف لا يستطيع فيها المراجع الخارجي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، كما هو موضح في الفقرة ١٦ من هذا المعيار.

الأحكام عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم النتائج (راجع: الفقرتين ١٨ (أ)، ٣٠ (أ))

أ١٨. كلما زادت الحاجة إلى ممارسة الحكم عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم أدلة المراجعة، زادت الإجراءات التي سيحتاج المراجع الخارجي إلى تنفيذها بشكل مباشر، وفقاً للفقرة ١٨ من هذا المعيار، لأن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية وحده لن يوفر للمراجع الخارجي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

أ١٩. نظراً لأن المراجع الخارجي يتحمل وحده المسؤولية عن إبداء رأي المراجعة، فيلزمه اتخاذ الأحكام المهمة في ارتباط المراجعة وفقاً للفقرة ١٨. وتتضمن الأحكام المهمة ما يلي:

- تقييم مخاطر التحريف الجوهري؛
- تقويم كفاية الاختبارات المنفذة؛
- تقويم مدى مناسبة استخدام الإدارة لافتراض الاستمرارية؛
- تقويم التقديرات المحاسبية المهمة؛
- تقويم مدى كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية، والأمور الأخرى التي تؤثر على تقرير المراجع.

[٢٠] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

الخطر المقيَّم للتحريف جوهري (راجع: الفقرة ١٨ (ب))

أ٢٠. فيما يتعلق برصيد حساب معين أو فئة معينة من المعاملات أو إفصاح معين، فكلما ارتفع الخطر المقيَّم لوجود تحريف جوهري على مستوى الإقرارات، زادت غالباً الأحكام التي ينطوي عليها تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها. وفي مثل هذه الظروف، سيحتاج المراجع الخارجي إلى تنفيذ إجراءات أكثر بشكلٍ مباشر، وفقاً للفقرة ١٨ من هذا المعيار، وبالتالي سيستفيد بشكل أقل من عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعلاوة على ذلك، وكما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)،[٢١] فكلما ارتفعت مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة التي يحتاج إليها المراجع الخارجي، وبالتالي، سيحتاج المراجع الخارجي إلى تنفيذ المزيد من العمل بشكل مباشر.

أ٢١. كما هو موضح في معيار المراجعة (٣١٥)،[٢٢] فإن المخاطر المهمة تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة، وبناءً عليه، فإن قدرة المراجع الخارجي على استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالمخاطر المهمة ستقتصر على الإجراءات التي تنطوي على أحكام محدودة. وإضافة لذلك، فمتى كانت مخاطر التحريف الجوهري غير منخفضة، كان من غير المرجح أن يؤدي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية وحده إلى تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل يمكن قبوله وإزالة حاجة المراجع الخارجي إلى تنفيذ بعض الاختبارات بشكل مباشر.

أ٢٢. قد يؤدي تنفيذ الإجراءات وفقاً لهذا المعيار إلى قيام المراجع الخارجي بإعادة تقويم تقييمه لمخاطر التحريف الجوهري. وبالتالي، قد يؤثر هذا على تحديد المراجع الخارجي لما إذا كان سيتم استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كان الاستمرار في تطبيق هذا المعيار يُعد ضرورياً.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٢٣. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)،[٢٣] فإن المراجع الخارجي مطالب بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما. ويُشكل الاستخدام المقرر لعمل وظيفة المراجعة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من استراتيجية المراجع الخارجي العامة للمراجعة، وبالتالي يُعد هذا الاستخدام ذا صلة بفهم المكلفين بالحوكمة لمنهج المراجعة المقترح.

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

المناقشة والتنسيق مع وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٢١)

أ٢٤. عند مناقشة وظيفة المراجعة الداخلية في الاستخدام المقرر لعملها كأساس لتنسيق أنشطة كلا الجانبين، فقد يكون من المفيد تناول ما يلي:

- توقيت هذا العمل.
- طبيعة العمل المنفذ.
- المدى الذي تغطيه المراجعة.
- الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) والأهمية النسبية للأداء.
- الطرق المقترحة لاختيار البنود وأحجام العينات.
- توثيق العمل المنفذ.
- إجراءات الفحص والتقرير.

أ٢٥. يمتاز التنسيق بين المراجع الخارجي ووظيفة المراجعة الداخلية بالفاعلية، على سبيل المثال، عندما:

[٢١] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٣١

[٢٢] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرات ٤ (هـ)

[٢٣] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

- تجرى المناقشات على فترات منتظمة مناسبة طوال الفترة.
- يخطر المراجع الخارجي وظيفة المراجعة الداخلية بالأمور المهمة التي قد تؤثر على الوظيفة.
- يتم تزويد المراجع الخارجي بتقارير وظيفة المراجعة الداخلية ذات الصلة، وتمكينه من الوصول إليها، وإعلامه بأي أمور مهمة نمت إلى علم الوظيفة، عندما يُحتمل أن يكون لتلك الأمور تأثير على عمل المراجع الخارجي، حتى يكون المراجع الخارجي قادراً على أن يأخذ في حسبانه ما يترتب على هذه الأمور من آثار على ارتباط المراجعة.

أ٢٦. يُناقش معيار المراجعة (٢٠٠)[٢٤] أهمية قيام المراجع بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، بما في ذلك الانتباه للمعلومات التي تثير الشك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة. وبناءً عليه، فقد يوفر الاتصال بوظيفة المراجعة الداخلية طوال الارتباط فرصاً للمراجعين الداخليين للفت انتباه المراجع الخارجي للأمور التي قد تؤثر على عمله.[٢٥] ومن ثم يكون بمقدور المراجع الخارجي أن يأخذ مثل تلك المعلومات في الحسبان عند تحديده لمخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وإضافة لذلك، فإذا كانت تلك المعلومات قد تُعد مؤشراً على وجود خطر متزايد لوجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو قد تكون متعلقة بأي غش فعليّ أو مشتبه فيه أو مزعوم، يستطيع المراجع الخارجي أن يأخذ ذلك في حسبانه عند تحديده لخطر التحريف الجوهري بسبب الغش وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠).[٢٦]

إجراءات تحديد مدى كفاية عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرتين ٢٣، ٢٤)

أ٢٧. إن إجراءات المراجعة التي ينفذها المراجع الخارجي على جوهر عمل وظيفة المراجعة الداخلية ككل، الذي يخطط المراجع الخارجي لاستخدامه، توفر أساساً لتقويم الجودة العامة لعمل الوظيفة والموضوعية التي تم بها تنفيذ العمل.

أ٢٨. تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها المراجع الخارجي لتقويم جودة العمل المنفذ والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عن طريق وظيفة المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى إعادة التنفيذ وفقاً للفقرة ٢٤، ما يلي:

- توجيه استفسارات للأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية.
- ملاحظة الإجراءات التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية.
- فحص برنامج عمل وظيفة المراجعة الداخلية وأوراق عملها.

أ٢٩. كلما زادت الأحكام المتخذة، أو كلما ارتفع الخطر المقيَّم للتحريف الجوهري، أو كلما قل الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين، أو كلما انخفض مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، زادت إجراءات المراجعة التي يلزم أن يقوم بها المراجع الخارجي على الجوهر العام لعمل الوظيفة لدعم قراره باستخدام عمل الوظيفة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة.

إعادة التنفيذ (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٣٠. لأغراض هذا المعيار، ينطوي إعادة التنفيذ على قيام المراجع الخارجي بتنفيذ مستقل للإجراءات للتحقق من صحة الاستنتاجات التي توصلت إليها وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن تحقيق هذا الهدف عن طريق اختبار البنود التي اختبرتها وظيفة المراجعة الداخلية بالفعل، أو عندما يتعذر القيام بذلك، يمكن أيضاً تحقيق نفس الهدف عن طريق اختبار ما يكفي من البنود الأخرى المشابهة التي لم تختبرها بالفعل وظيفة المراجعة الداخلية. ويوفر إعادة التنفيذ أدلة أكثر إقناعاً بشأن كفاية عمل وظيفة المراجعة الداخلية، مقارنةً بالإجراءات الأخرى التي يمكن أن ينفذها المراجع الخارجي والواردة في الفقرة أ٢٨. ورغم أنه ليس من الضروري للمراجع الخارجي أن يقوم بإعادة التنفيذ في كل مجال من المجالات التي يتم فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، يتطلب الأمر تنفيذ بعض أنشطة إعادة التنفيذ على جوهر عمل وظيفة المراجعة الداخلية ككل الذي يخطط المراجع الخارجي لاستخدامه وفقاً للفقرة (٢٤). ومن المرجح أن يركز المراجع الخارجي على إعادة التنفيذ في المجالات التي مارست فيها وظيفة المراجعة

---

[٢٤] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان ١٥ وأ٢٠

[٢٥] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة أ١٢٠

[٢٦] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة أ١١ فيما يتعلق بمعيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

الداخلية مزيداً من الأحكام عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها، وفي المجالات التي تنطوي على خطر أكبر للتحريف الجوهري.

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداها

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة (راجع: الفقرات ٥، ٢٦–٢٨)

أ٣١. في الدول التي تحظر فيها الأنظمة أو اللوائح على المراجع الخارجي الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، يكون من الملائم لمراجعي المجموعة النظر فيما إذا كان الحظر يشمل أيضاً مراجعي المكونات، وإذا كان الأمر كذلك، فمن الملائم معالجة هذا عند الاتصال بمراجعي المكونات.[٢٧]

أ٣٢. كما هو وارد في الفقرة أ٧ من هذا المعيار، تشير الموضوعية إلى القدرة على تنفيذ العمل المقترح، دون السماح للتحيز أو تعارض المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين بالغلبة على الأحكام المهنية. وعند تقويم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المراجع الداخلي وأهمية هذه التهديدات، فقد تكون العوامل الآتية ذات صلة:

- مدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين.[٢٨]
- العلاقات العائلية والشخصية مع فرد يعمل في، أو يتحمل المسؤولية عن، جانب المنشأة الذي يتعلق به العمل.
- التعاون مع القسم الذي يتعلق به العمل في المنشأة.
- المصالح المالية المهمة في المنشأة بخلاف الأجور، بشروط تتسق مع تلك المنطبقة على موظفين آخرين بمستوى مماثل من الأقدمية.

ويمكن أن توفر المواد الصادرة للمراجعين الداخليين من الهيئات المهنية ذات الصلة إرشادات إضافية مفيدة.

أ٣٣. قد توجد أيضاً بعض الظروف التي تعظم فيها أهمية التهديدات التي تمس موضوعية المراجع الداخلي، بحيث لا توجد أي تدابير وقائية يمكن أن تحد من تلك التهديدات إلى مستوى مقبول. فعلى سبيل المثال، ونظراً لأن كفاية التدابير الوقائية تتأثر بأهمية العمل في سياق المراجعة، تحظر الفقرة ٣٠ (أ) و(ب) الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة فيما يتعلق بتنفيذ الإجراءات التي تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال المراجعة، أو التي تتعلق بمخاطر تحريف جوهري جرى تقييمها بأنها مرتفعة، عندما يكون الحكم المطلوب عند تنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة أو عند تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها أكثر من كونه مجرد حكم محدود. وينطبق ذلك أيضاً على الحالات التي يتسبب فيها العمل المُنفَّذ في ظهور تهديد الفحص الذاتي، ولهذا السبب يُحظر على المراجعين الداخليين تنفيذ الإجراءات في الظروف المبينة في الفقرة ٣٠ (ج) و (د).

أ٣٤. عند تقويم مستوى كفاءة المراجع الداخلي، فإن العديد من العوامل الواردة في الفقرة أ٨ من هذا المعيار قد تكون ذات صلة أيضاً، في سياق تقويم المراجعين الداخليين الأفراد والعمل الذي قد يتم تكليفهم به.

تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة (راجع: الفقرات ٢٩-٣١)

أ٣٥. تقدم الفقرات أ١٥–أ٢٢ من هذا المعيار إرشادات ذات صلة عند تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين.

أ٣٦. عند تحديد طبيعة العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين، يحرص المراجع الخارجي على أن يقتصر ذلك العمل على المجالات التي من المناسب إسنادها. ومن أمثلة الأنشطة والمهام التي ليس من المناسب فيها الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة ما يلي:

---

[٢٧] معيار المراجعة (٦٠٠)، الفقرة ٤٠ (ب)

[٢٨] انظر الفقرة أ٧

- مناقشة مخاطر الغش. ومع ذلك، يجوز للمراجعين الخارجيين توجيه استفسارات للمراجعين الداخليين عن مخاطر الغش في المنشأة، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥).[٢٩]
- تحديد إجراءات المراجعة غير المعلن عنها، كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٤٠).

أ٣٧. وبالمثل، ونظراً لأن المراجع الخارجي مطالب وفقاً لمعيار المراجعة (٥٠٥)[٣٠] بأن يحافظ على تطبيق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية وأن يُقوِّم نتائج إجراءات المصادقة الخارجية، فلن يكون من المناسب إسناد هذه المسؤوليات للمراجعين الداخليين. ومع ذلك، فإن المراجعين الداخليين قد يساعدون في جمع المعلومات اللازمة لقيام المراجع الخارجي بحل الاستثناءات الواردة في ردود المصادقات.

أ٣٨. يُعد مقدار الأحكام المتخذة وخطر التحريف الجوهري من الأمور ذات الصلة أيضاً بتحديد العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة. فعلى سبيل المثال، في الظروف التي يكون فيها تقويم الحسابات مستحقة التحصيل قد تم تقييمه على أنه مجال مرتفع المخاطر، يمكن للمراجع الخارجي أن يسند التحقق من دقة التقادم لمراجع داخلي يقوم بتقديم المساعدة المباشرة. ومع ذلك، ونظراً لأن تقويم كفاية المخصص استناداً إلى التقادم سيتطلب ما هو أكثر من مجرد حكم محدود، فلن يكون من المناسب إسناد هذا الإجراء الأخير لمراجع داخلي يقدم المساعدة المباشرة.

أ٣٩. على الرغم من التوجيه والإشراف والفحص الذي يمارسه المراجع الخارجي، فإن الاستعانة المفرطة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة قد تؤثر على التصورات المتعلقة باستقلال ارتباط المراجعة الخارجية.

الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٤٠. بما أن الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية ليسوا مستقلين عن المنشأة، كما هو مطلوب من المراجع الخارجي عند إبداء الرأي في القوائم المالية، فإن توجيه المراجع الخارجي وإشرافه وفحصه للعمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون الذين يقدمون المساعدة المباشرة، سيكون بصفة عامة ذا طبيعة مختلفة وأكثر اتساعاً مما لو كان أعضاء من فريق الارتباط هم الذين يؤدون ذلك العمل.

أ٤١. قد يذكِّر المراجع الخارجي المراجعين الداخليين، عند توجيهه لهم، على سبيل المثال، بلفت انتباهه لقضايا المحاسبة والمراجعة التي تم تحديدها أثناء المراجعة. وعند فحص العمل الذي نفذه المراجعون الداخليون، تتضمن الاعتبارات التي يأخذها المراجع الخارجي في الحسبان ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت تدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

[٢٩] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٦ (أ)

[٣٠] معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"، الفقرتان ٧ و١٦



المعيار الدولي للمراجعة (٦٢٠): استخدام عمل خبير استعان به المراجع

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٦٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٦٢٠)

استخدام عمل خبير استعان به المراجع

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٦٢٠) *"استخدام عمل خبير استعان به المراجع"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"* .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بعمل فرد أو كيان في مجال خبرة آخر غير المحاسبة أو المراجعة، عندما يُستخدم ذلك العمل لمساعدة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٢. لا يتناول هذا المعيار:

(أ) المواقف التي يضم فيها فريق الارتباط عضواً، أو يستشير كياناً أو فرداً، له خبرة في مجال معين في المحاسبة أو المراجعة، وهي المواقف التي يتناولها معيار المراجعة (٢٢٠)؛[١] أو

(ب) استخدام المراجع لعمل فرد أو كيان لديه خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمل هذا الفرد أو الكيان في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية (الخبير الذي تستعين به الإدارة)، وهو الأمر الذي يتناوله معيار المراجعة (٥٠٠).[٢]

مسؤولية المراجع عن رأي المراجعة

٣. يتحمل المراجع وحده المسؤولية عن رأي المراجعة الذي يتم إبداؤه، ولا يحد من هذه المسؤولية استخدام المراجع لعمل أحد خبرائه. ومع ذلك، فإذا استنتج المراجع الذي يستخدم عمل أحد خبرائه، بعد اتباعه لهذا المعيار، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافياً لأغراض المراجع، يمكن للمراجع قبول نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير في مجال خبرته كأدلة مراجعة مناسبة.

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٥. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع؛

(ب) تحديد ما إذا كان عمل الخبير الذي يستعين به المراجع يعد كافياً لأغراض المراجع، في حالة استخدام ذلك العمل.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) الخبير الذي يستعين به المراجع: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، ويستخدم المراجع عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة ويمكن أن يكون ذلك الخبير إما خبيراً داخلياً (أي شريكاً[٣] أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع أو مكتب في شبكة المراجع) أو خبيراً خارجياً. (راجع: الفقرات أ١–أ٣)

(ب) الخبرة: المهارات والمعرفة والتجربة في مجال معين.

(ج) الخبير الذي تستعين به الإدارة: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.

---

١ معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات أ١١، أ٢١–أ٢٣

٢ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرات أ٣٥–أ٤٩

٣ يُقرأ مصطلحا "الشريك" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

المتطلبات

تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع

٧. إذا كانت الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة تُعد ضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان سيستخدم عمل أحد خبرائه. (راجع: الفقرات أ٤–أ٩)

طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها

٨. تختلف طبيعة إجراءات المراجع وتوقيتها ومداها فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩–١٣ من هذا المعيار تبعاً للظروف. وعند تحديد طبيعة تلك الإجراءات وتوقيتها ومداها، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها: (راجع: الفقرة أ١٠)

(أ) طبيعة الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛

(ب) مخاطر التحريف الجوهري في الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛

(ج) أهمية عمل ذلك الخبير في سياق المراجعة؛

(د) معرفة المراجع وخبرته بالأعمال السابقة التي نفذها ذلك الخبير؛

(ه) ما إذا كان ذلك الخبير يخضع لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجع. (راجع: الفقرات أ١١–أ١٣)

كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته

٩. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لأغراض المراجع. وفي حالة استعانة المراجع بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضمن تقويم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تُشكّل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير. (راجع: الفقرات أ١٤–أ٢٠)

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع

١٠. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به، وذلك لتمكين المراجع مما يلي: (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

(أ) تحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع؛

(ب) تقويم مدى كفاية ذلك العمل لأغراض المراجع.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع

١١. يجب على المراجع أن يتفق كتابةً، متى كان ذلك مناسباً، على الأمور الآتية مع الخبير الذي يستعين به: (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٦)

(أ) طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرة أ٢٧)

(ب) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المراجع وذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين أ٢٨، أ٢٩)

(ج) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المراجع وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرة أ٣٠)

(د) ضرورة التزام الخبير الذي يستعين به المراجع بمتطلبات السرية. (راجع: الفقرة أ٣١)

تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع

١٢. يجب على المراجع تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به لتحقيق أغراضه، بما في ذلك ما يلي: (راجع: الفقرة أ٣٢)

(أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى؛ (راجع: الفقرتين أ٣٣، أ٣٤)

(ب) مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق التي استخدمها المراجع في ظل الظروف القائمة، إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛ (راجع: الفقرات أ٣٥–أ٣٧)

(ج) مدى ملاءمة البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها، إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية. (راجع: الفقرتين أ٣٨، أ٣٩)

١٣. إذا حدد المراجع أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرة أ٤٠)

(أ) الاتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ومدى العمل الإضافي الذي سيتم تنفيذه من قبل ذلك الخبير؛ أو

(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية مناسبة للظروف.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع

١٤. يجب ألا يشير المراجع إلى عمل الخبير الذي استعان به في تقريره الذي يحتوي على رأي غير معدل، ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب الأنظمة أو اللوائح. وإذا كانت تلك الإشارة مطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب أن يشير المراجع في تقريره إلى أن تلك الإشارة لا تحد من مسؤوليته عن رأيه. (راجع: الفقرة أ٤١)

١٥. إذا أشار المراجع في تقريره إلى عمل خبير استعان به، لأن تلك الإشارة تُعد ذات صلة بفهم التعديل على رأي المراجع، فيجب أن يشير المراجع في تقريره إلى أن تلك الإشارة لا تحد من مسؤوليته عن ذلك الرأي. (راجع: الفقرة أ٤٢)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ٦ (أ))

أ١. قد تتضمن الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة الخبرة فيما يتعلق بأمور مثل:

- تقويم الأدوات المالية المعقدة والأراضي والمباني والمعدات والآلات والمجوهرات والأعمال الفنية والأصول غير الملموسة والأصول المستحوذ عليها والالتزامات المتحملة في تجميعات الأعمال والأصول التي ربما تكون قد هبطت قيمتها.
- الحساب الاكتواري للالتزامات المرتبطة بعقود التأمين أو خطط منافع الموظفين.
- تقدير احتياطيات النفط والغاز.
- تقويم الالتزامات البيئية وتكاليف تنظيف المواقع.
- تفسير العقود والأنظمة واللوائح.
- تحليل القضايا المعقدة أو غير المعتادة المرتبطة بالالتزام الضريبي.

أ٢. في العديد من الحالات، يكون التمييز بين الخبرة في المحاسبة أو المراجعة والخبرة في مجال آخر واضحاً، حتى عندما يشتمل ذلك على مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة. فعلى سبيل المثال، يمكن غالباً التمييز بسهولة بين فرد يتمتع بخبرة في تطبيق طرق المحاسبة عن ضريبة الدخل المؤجلة وخبير في النظام الضريبي. فالأول لا يعد خبيراً لأغراض هذا المعيار لأنه يشكل خبرة محاسبية، والأخير يعد خبيراً لأغراض هذا المعيار لأنه يشكل خبرة نظامية. ويمكن كذلك القيام بعمليات تمييز مماثلة في مجالات أخرى، على سبيل المثال، التمييز بين الخبرة في طرق المحاسبة عن الأدوات المالية، والخبرة في وضع النماذج المعقدة لغرض تقويم الأدوات المالية. ولكن في بعض الحالات، خاصةً تلك التي تنطوي على مجال ناشئ من مجالات الخبرة في المحاسبة أو المراجعة، يكون التمييز بين مجالات

المحاسبة أو المراجعة المتخصصة والخبرة في مجال آخر أمراً خاضعاً للحكم المهني. وقد تساعد القواعد والمعايير المهنية المنطبقة فيما يتعلق بمتطلبات التعليم والكفاءة للمحاسبين والمراجعين في ممارسة ذلك الحكم.[٤]

أ٣. من الضروري تطبيق الحكم المهني عند النظر في طريقة تأثر هذا المعيار بحقيقة أن الخبير الذي يستعين به المراجع إما أن يكون فرداً أو كياناً. فعلى سبيل المثال، عند تقويم كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته، فقد يكون هذا الخبير كياناً استعان به المراجع في وقت سابق، لكن الخبير الفرد الذي قام الكيان بتعيينه للارتباط المعني لا يوجد لدى المراجع سابق تجربة معه؛ أو العكس، أي قد يكون المراجع على دراية بعمل أحد الخبراء الأفراد، وليس بالكيان الذي التحق به ذلك الخبير. وفي كلتا الحالتين، قد تكون الصفات الشخصية للفرد والصفات الإدارية للكيان (مثل نظم رقابة الجودة التي يطبقها الكيان) ذات صلة بتقويم المراجع.

تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع (راجع: الفقرة ٧)

أ٤. قد تستدعي الحاجة الاستعانة بأحد خبراء المراجع في واحد أو أكثر مما يلي:

- التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية بها.
- تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.
- تحديد وتطبيق الاستجابات العامة للمخاطر المقيّمة على مستوى القوائم المالية.
- تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية استجابةً للمخاطر المقيّمة على مستوى الإقرارات، تشتمل على اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس.
- تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند تكوين رأي في القوائم المالية.

أ٥. قد تزيد مخاطر التحريف الجوهري عندما تكون الإدارة بحاجة إلى خبرة في مجال آخر غير المحاسبة لإعداد القوائم المالية، على سبيل المثال، لأن ذلك قد يكون مؤشراً على وجود بعض التعقيد، أو لأن الإدارة قد لا تكون لديها معرفة بمجال الخبرة. وفي حالة عدم امتلاك الإدارة للخبرة اللازمة عند إعداد القوائم المالية، فقد يتم الاستعانة بأحد خبراء الإدارة لمواجهة تلك المخاطر. وقد تخفض أيضاً أدوات الرقابة ذات الصلة، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تتعلق بعمل الخبير الذي تستعين به الإدارة، إن وجدت، من مخاطر التحريف الجوهري.

أ٦. إذا اشتمل إعداد القوائم المالية على استخدام خبرة في مجال آخر غير المحاسبة، فإن المراجع الذي يُتقن المحاسبة والمراجعة قد لا يملك الخبرة اللازمة لمراجعة تلك القوائم المالية. ويتطلب الأمر من الشريك المسؤول عن الارتباط أن يكون على قناعة بأن فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المراجع وليسوا ضمن فريق الارتباط، يتمتعون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة.[٥] كما إن المراجع مطالب بالتحقق من طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط.[٦] ويستعين المراجع في الوفاء بهذه المتطلبات بتحديد ما إذا كان سيقوم باستخدام عمل أحد خبرائه، وإن حدث ذلك، فمتى سيتم هذا الاستخدام وإلى أي مدى. ومع التقدم في المراجعة، أو مع تغير الظروف، قد يحتاج المراجع إلى إعادة النظر في القرارات التي اتخذها سابقاً بشأن استخدام عمل أحد خبرائه.

أ٧. ومع ذلك، قد يكون المراجع الذي لا يعد خبيراً في مجال ذي صلة بخلاف المحاسبة أو المراجعة قادراً على التوصل إلى فهم كافٍ لذلك المجال من أجل تنفيذ المراجعة دون الحاجة إلى الاستعانة بأحد الخبراء. وقد يتم التوصل إلى هذا الفهم من خلال، على سبيل المثال:

- الخبرة في مراجعة المنشآت التي تتطلب مثل هذه الخبرة في إعداد قوائمها المالية.
- التعليم أو التطوير المهني في المجال ذي الصلة. وقد يتضمن هذا الالتحاق بدورات رسمية، أو إجراء نقاش مع أفراد لديهم خبرة في المجال ذي الصلة لغرض تعزيز قدرة المراجع على التعامل مع الأمور في ذلك المجال. ويختلف هذا النقاش عن التشاور

---

٤ على سبيل المثال، قد يكون المعيار الدولي للتعليم (٨) "متطلبات الكفاءة للمشتغلين بمهنة المراجعة" مفيداً.

٥ معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرة ١٤

٦ معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٨ (هـ)

مع خبير المراجع فيما يتعلق بمجموعة محددة من الظروف التي واجهها المراجع في الارتباط، والذي يتم خلاله تزويد ذلك الخبير بجميع الحقائق ذات الصلة التي تمكنه من تقديم مشورة مدروسة بشأن أمر معين.[٧]

- إجراء نقاش مع المراجعين الذين نفذوا ارتباطات مماثلة.

أ٨. في حالات أخرى، قد يحدد المراجع أنه من الضروري، أو قد يختار، الاستعانة بأحد خبرائه لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد يكون من بين الأمور التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد ما إذا كان سيستعين بأحد الخبراء، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء في إعداد القوائم المالية (انظر الفقرة أ٩).
- طبيعة الأمر ومدى أهميته، بما في ذلك مدى تعقده.
- مخاطر التحريف الجوهري في هذا الأمر.
- الطبيعة المتوقعة لإجراءات الاستجابة للمخاطر التي تم تحديدها، بما في ذلك معرفة المراجع وخبرته بعمل الخبراء فيما يتعلق بتلك الأمور؛ ومدى توفر مصادر بديلة لأدلة المراجعة.

أ٩. عندما تكون الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء في إعداد القوائم المالية، فإن قرار المراجع بشأن ما إذا كان سيستعين بأحد الخبراء قد يتأثر أيضاً بعوامل مثل ما يلي:

- طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة مُوظفاً من قبل المنشأة، أم إنه طرف تعاقدت معه المنشأة لتقديم خدمات ذات صلة.
- مدى قدرة الإدارة على ممارسة الرقابة على عمل خبيرها أو قدرتها على التأثير فيه.
- كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
- أي أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة.

ويحتوي معيار المراجعة (٥٠٠)[٨] على متطلبات وإرشادات بشأن تأثير كفاءة الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة، وقدراتهم وموضوعيتهم، على إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة.

طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها (راجع: الفقرة ٨)

أ١٠. تختلف طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١٣ من هذا المعيار تبعاً للظروف. فعلى سبيل المثال، قد توحي العوامل الآتية بالحاجة إلى تنفيذ إجراءات مختلفة أو إجراءات أكثر شمولاً مما يمكن أن تكون عليه في ظروف أخرى:

- عندما يتعلق عمل الخبير الذي يستعين به المراجع بأمر مهم ينطوي على أحكام غير موضوعية ومعقدة.
- في حالة عدم استخدام المراجع لعمل الخبير من قبل، وعدم توفر معرفة سابقة لديه بشأن كفاءة ذلك الخبير وقدراته وموضوعيته.
- عندما ينفذ الخبير الذي يستعين به المراجع إجراءات تعد جزءاً لا يتجزأ من المراجعة، ولا يقتصر الأمر على مجرد استشارته لتقديم مشورة بشأن أمر بعينه.

---

٧ معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرة أ٢٢

٨ معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٨

- عندما يكون الخبير خبيراً خارجياً للمراجع، وبالتالي لا يكون خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب.

سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجع (راجع: الفقرة ٨ (هـ))

أ١١. قد يكون الخبير الداخلي الذي استعان به المراجع أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع، وبالتالي يكون خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في ذلك المكتب وفقاً لمعيار رقابة الجودة (١)[٩] أو خاضعاً لمتطلبات وطنية مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار.[١٠] وفي حالات أخرى، قد يكون الخبير الداخلي الذي استعان به المراجع أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في أحد مكاتب شبكة المراجع، ويشترك هذا المكتب في سياسات وإجراءات رقابة الجودة مع مكتب المراجع.

أ١٢. لا يعد الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع عضواً في فريق الارتباط، ولا يكون خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وفقاً لمعيار رقابة الجودة (١).[١١] ومع ذلك، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول أن يُعامل الخبير الخارجي للمراجع كعضو في فريق الارتباط، وبناءً على ذلك، قد يكون خاضعاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، والمتطلبات المهنية الأخرى، التي تحددها تلك الأنظمة أو اللوائح.

أ١٣. يحق لفرق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة بالمكتب، ما لم تكن المعلومات المقدمة من المكتب أو الأطراف الأخرى تشير إلى عكس ذلك.[١٢] ويختلف مدى ذلك الاعتماد تبعاً للظروف، وقد يؤثر على طبيعة إجراءات المراجع وتوقيتها ومداها فيما يتعلق بأمور مثل:

- الكفاءة والقدرات، من خلال برامج التوظيف والتدريب.
- الموضوعية. يخضع الخبراء الداخليون الذين يستعين بهم المراجع للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال.
- تقويم المراجع لمدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به. على سبيل المثال، قد توفر برامج التدريب الخاصة بالمكتب للخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المراجع فهماً مناسباً حول العلاقة المتبادلة بين خبراتهم وآلية المراجعة. وقد يؤثر الاعتماد على مثل هذا التدريب وعمليات المكتب الأخرى، مثل البروتوكولات الخاصة بتحديد نطاق عمل الخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المراجع، على طبيعة إجراءات المراجع، وتوقيتها ومداها، الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل الخبير.
- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.
- الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع.

ولا يحد مثل هذا الاعتماد من مسؤولية المراجع عن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة ٩)

أ١٤. تُعد كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته عوامل تؤثر بشكل كبير على ما إذا كان عمل الخبير سيكون كافياً لأغراض المراجع. وتتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع. وتتعلق القدرة بمقدرة الخبير الذي يستعين به المراجع على ممارسة تلك الكفاءة في ظل ظروف الارتباط. وقد تشمل العوامل التي تؤثر على القدرة، على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد. وتتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو التجاري للخبير الذي يستعين به المراجع.

أ١٥. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.

---

[٩] معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ١٢(و)

[١٠] معيار المراجعة ٢٢٠، الفقرة ٢.

[١١] معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ١٢ (و)

[١٢] معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرة ٤

- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع المراجعين الآخرين أو غيرهم ممن هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجع (انظر الفقرات أ١١-أ١٣).

أ١٦. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته ما إذا كان عمل الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال، المعايير الأخلاقية والمتطلبات الأخرى لعضوية هيئة مهنية أو اتحاد صناعي أو معايير الاعتماد الخاصة بهيئة الترخيص أو المتطلبات التي تفرضها الأنظمة أو اللوائح.

أ١٧. من بين الأمور الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:

- ملاءمة كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع للأمر الذي سيتم استخدام عمله فيه، بما في ذلك أي مجالات تخصص ضمن مجال خبرة ذلك الخبير. فعلى سبيل المثال، قد يتخصص خبير اكتواري في التأمين على الممتلكات والتأمين ضد الحوادث، ولكنه يملك خبرة محدودة فيما يتعلق بالعمليات الحسابية الخاصة بمعاشات التقاعد.
- كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع فيما يتعلق بمتطلبات المحاسبة والمراجعة ذات الصلة، على سبيل المثال، المعرفة بالافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج المتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق.
- ما إذا كانت هناك أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة، تشير إلى أنه قد يكون من الضروري إعادة النظر في التقويم المبدئي لكفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته خلال التقدم في المراجعة.

أ١٨. توجد مجموعة كبيرة من الظروف التي قد تهدد الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات موالاة العميل وتهديدات الألفة مع العميل وتهديدات الفحص الذاتي وتهديدات التخويف. ويمكن أن تقضي أو تحد التدابير الوقائية من هذه التهديدات، وقد تنشأ هذه التدابير الوقائية إمّا من خلال هياكل خارجية (على سبيل المثال، مهنة الخبير الذي يستعين به المراجع أو نظام أو لائحة) أو من خلال بيئة عمل الخبير الذي يستعين به المراجع (على سبيل المثال، سياسات وإجراءات رقابة الجودة). وقد توجد أيضاً تدابير وقائية خاصة بارتباط بالمراجعة.

أ١٩. قد يعتمد تقويم مدى أهمية التهديدات التي تمس الموضوعية، وما إذا كانت هناك حاجة إلى توفير تدابير وقائية، على دور الخبير الذي يستعين به المراجع ومدى أهمية عمله في سياق المراجعة. وقد توجد بعض الظروف التي لا يمكن فيها للتدابير الوقائية أن تحد من التهديدات إلى مستوى مقبول، ومثال ذلك، إذا كان الخبير المقترح الذي سيستعين به المراجع فرداً أدى دوراً مهماً في إعداد المعلومات التي تتم مراجعتها، أي إذا كان الخبير الذي يستعين به المراجع هو الخبير الذي تستعين به الإدارة.

أ٢٠. عند تقويم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع، فقد يكون من الملائم:

(أ) الاستفسار من المنشأة عن أي مصالح أو علاقات معروفة تجمع بينها وبين الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع، وقد تؤثر على موضوعية ذلك الخبير.

(ب) مناقشة ذلك الخبير في أي تدابير وقائية منطبقة، بما في ذلك المتطلبات المهنية المنطبقة على ذلك الخبير، وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية للحد من التهديدات إلى مستوى مقبول. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع الخبير الذي يستعين به المراجع ما يلي:

- المصالح المالية.
- علاقات العمل والعلاقات الشخصية.

- قيام الخبير بتقديم خدمات أخرى، بما في ذلك الخدمات التي يقدمها الكيان في حالة كون الخبير الخارجي كياناً.

في بعض الحالات، قد يكون من المناسب أيضاً للمراجع أن يحصل على إفادة مكتوبة من خبيره الخارجي بشأن أية مصالح أو علاقات مع المنشأة يكون ذلك الخبير على علم بها.

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ١٠)

أ٢١. قد يتوصل المراجع إلى فهم لمجال خبرة خبيره من خلال الوسائل الموضحة في الفقرة أ٧، أو من خلال النقاش مع ذلك الخبير.

أ٢٢. من بين الجوانب الخاصة بمجال الخبير الذي يستعين به المراجع والتي تُعد ذات الصلة بفهم المراجع ما يلي:

- ما إذا كان مجال ذلك الخبير يشتمل على مجالات تخصص ذات صلة بالمراجعة (انظر الفقرة أ١٧).
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
- طبيعة الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المراجع وما إذا كانت متعارفاً عليها في مجال ذلك الخبير ومناسبة لأغراض التقرير المالي.
- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المراجع.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ١١)

أ٢٣. قد تختلف طبيعة عمل الخبير الذي يستعين به المراجع ونطاق هذا العمل وأهدافه بشكل ملحوظ تبعاً للظروف، شأنه شأن الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المراجع وخبيره وطبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المراجع وخبيره. ولذلك يتطلب الأمر الاتفاق على هذه الأمور بين المراجع وخبيره بغض النظر عمّا إذا كان الخبير خبيراً خارجياً أم داخلياً.

أ٢٤. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة ٨ على مستوى تفصيل الاتفاق بين المراجع وخبيره ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. فعلى سبيل المثال، قد توحي العوامل الآتية بالحاجة لإبرام اتفاق أكثر تفصيلاً مما يمكن أن يكون عليه في ظروف أخرى، أو بالحاجة لوضع الاتفاق في شكل مكتوب:

- حصول الخبير الذي يستعين به المراجع على الحق في الوصول إلى معلومات المنشأة الحساسة أو السرية.
- اختلاف الأدوار أو المسؤوليات المنوطة بالمراجع وخبيره عن تلك المتوقعة في العادة.
- تعدد المتطلبات القانونية أو التنظيمية المنطبقة في أكثر من دولة.
- التعقيد الكبير في الأمر الذي يتعلق به عمل الخبير الذي يستعين به المراجع.
- عدم قيام الخبير باستخدام عمل ذلك الخبير من قبل.
- اتساع مدى عمل الخبير الذي يستعين به المراجع، وارتفاع أهميته في سياق المراجعة.

أ٢٥. يكون الاتفاق بين المراجع وخبيره الخارجي في شكل خطاب ارتباط في الغالب. ويشتمل الملحق على قائمة بالأمور التي قد يأخذ المراجع في الحسبان إدراجها في خطاب الارتباط، أو في أي شكل آخر من أشكال الاتفاق مع الخبير الخارجي الذي يستعين به.

أ٢٦. عندما لا يوجد اتفاق مكتوب بين المراجع وخبيره، فإن الأدلة على الاتفاق قد تكون مُتضمنة، على سبيل المثال، فيما يلي:

- مذكرة التخطيط، أو ما يتعلق بها من أوراق عمل مثل برنامج المراجعة.
- سياسات وإجراءات مكتب المراجع. وفي حالة الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع، فإن السياسات والإجراءات المقررة التي يخضع لها ذلك الخبير قد تتضمن سياسات وإجراءات معينة تتعلق بعمل ذلك الخبير. ويعتمد مدى التوثيق في أوراق عمل المراجع على طبيعة تلك السياسات والإجراءات. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون هناك أي توثيق مطلوب في أوراق عمل المراجع إذا كان لدى مكتب المراجع بروتوكولات مفصلة تغطي الظروف التي يُستخدم فيها عمل مثل هذا الخبير.

طبيعة العمل ونطاقه وأهدافه (راجع: الفقرة ١١ (أ))

أ٢٧. غالباً ما يكون من الملائم عند الاتفاق على طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير الذي يستعين به المراجع إجراء نقاش يتضمن أي معايير أداء فنية ذات صلة، أو أي متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، من المقرر أن يتبعها الخبير.

الأدوار والمسؤوليات الخاصة (راجع: الفقرة ١١ (ب))

أ٢٨. قد يتضمن الاتفاق على أدوار ومسؤوليات كل من المراجع وخبيره ما يلي:

- ما إذا كان المراجع أو خبيره سينفذان اختباراً مفصلاً للبيانات المصدرية.
- الموافقة على مناقشة المراجع لنتائج أو استنتاجات الخبير مع المنشأة وغيرها، وتضمين تفاصيل نتائج الخبير أو استنتاجاته في أساس الرأي المعدل في تقرير المراجع، عند الضرورة (انظر الفقرة أ٤٢).
- أي اتفاق على إعلام الخبير الذي يستعين به المراجع باستنتاجات المراجع المتعلقة بعمل ذلك الخبير.

أوراق العمل

أ٢٩. قد يتضمن الاتفاق على أدوار ومسؤوليات كل من المراجع وخبيره اتفاقاً أيضاً بشأن الوصول إلى أوراق العمل الخاصة بكل منهما والاحتفاظ بها. وعندما يكون الخبير الذي يستعين به المراجع عضواً في فريق الارتباط، فإن أوراق عمل ذلك الخبير تشكل جزءاً من توثيق أعمال المراجعة. ومع مراعاة وجود أي اتفاق على خلاف ذلك، فإن أوراق عمل الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع تكون خاصة بهم ولا تشكل جزءاً من توثيق أعمال المراجعة.

الاتصالات (راجع: الفقرة ١١ (ج))

أ٣٠. يُسهّل الاتصال المتبادل الفعّال تحقيق التكامل السليم بين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الخبير الذي يستعين به المراجع وبين الأعمال الأخرى في المراجعة، والتعديل المناسب لأهداف الخبير خلال سير المراجعة. فعلى سبيل المثال، عندما يتعلق عمل الخبير الذي يستعين به المراجع باستنتاجات المراجع بشأن خطر مهم، فقد يكون من المناسب تقديم تقرير رسمي مكتوب في ختام عمل الخبير وأيضاً تقارير شفوية أثناء التقدم في العمل. ومما يساعد على إجراء اتصال فعّال وفي الوقت المناسب، خاصةً في الارتباطات الكبيرة، تحديد شركاء أو موظفين بعينهم للتواصل مع الخبير، وتحديد إجراءات للاتصال بين ذلك الخبير والمنشأة.

السرية (راجع: الفقرة ١١ (د))

أ٣١. من الضروري أن تنطبق أيضاً على الخبير الذي يستعين به المراجع أحكام السرية المنصوص عليها في المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجع. وقد يتم فرض متطلبات إضافية بموجب نظام أو لائحة. وربما تكون المنشاة قد طلبت أيضاً أن يتم الاتفاق على أحكام معينة تتعلق بالسرية مع الخبراء الخارجيين الذي يستعين بهم المراجع.

تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ١٢)

أ٣٢. يؤثر تقويم المراجع لمدى كفاءة خبيره وقدراته وموضوعيته، ومدى إلمام المراجع بمجال خبرة خبيره وطبيعة العمل الذي ينفذه، على طبيعة إجراءات المراجعة، وتوقيتها ومداها، الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع.

نتائج واستنتاجات الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ١٢ (أ))

أ٣٣. قد تتضمن الإجراءات الخاصة بتقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع لأغراض المراجع ما يلي:

- الاستفسارات من الخبير الذي يستعين به المراجع.
- فحص أوراق عمل الخبير وتقاريره.
- الإجراءات المؤيِّدة، مثل:
  - ملاحظة عمل الخبير؛

- o فحص البيانات المنشورة، مثل التقارير الإحصائية الصادرة من مصادر معتمدة ذات سمعة طيبة؛
- o المصادقة على الأمور ذات الصلة من أطراف خارجية؛
- o تنفيذ إجراءات تحليلية مفصلة؛
- o إعادة تنفيذ العمليات الحسابية.

- النقاش مع خبير آخر له خبرة ذات صلة، على سبيل المثال، عندما تكون نتائج أو استنتاجات الخبير الذي يستعين به المراجع غير متّسقة مع أدلة المراجعة الأخرى.
- مناقشة تقرير الخبير الذي يستعين به المراجع مع الإدارة.

أ٣٤. قد تتضمن العوامل ذات الصلة عند تقويم مدى ملاءمة ومعقولية نتائج الخبير الذي يستعين به المراجع أو استنتاجاته، سواءً كانت في شكل تقرير أو أي شكل آخر، ما إذا كانت:

- معروضة بطريقة تتسق مع أي معايير لمهنة أو صناعة الخبير الذي يستعين به المراجع؛
- مُعبَّر عنها بوضوح، بما في ذلك الإشارة إلى الأهداف المتفق عليها مع المراجع، ونطاق العمل المُنفذ والمعايير المنطبقة؛
- تستند إلى فترة مناسبة وتأخذ في الحسبان الأحداث اللاحقة، عند الاقتضاء؛
- خاضعة لأي تحفظ أو حد أو قيد على الاستخدام، وإذا كان الحال كذلك، فما يترتب على ذلك من آثار على المراجع؛
- تستند إلى مراعاة مناسبة للأخطاء أو الانحرافات التي يواجهها الخبير.

الافتراضات والطرق والبيانات المصدرية

الافتراضات والطرق (راجع: الفقرة ١٢ (ب))

أ٣٥. عندما يتمثل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع في تقويم الافتراضات والطرق الأساسية، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي تستخدمها الإدارة في وضع تقدير محاسبي، فمن المرجح أن تكون إجراءات المراجع موجهة بشكل أساسي إلى تقويم ما إذا كان الخبير قد فحص تلك الافتراضات والطرق بشكل كافٍ. وعندما يتمثل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع في التوصل إلى المبلغ المحدد المقدر من المراجع، أو مدى المبالغ المقدر من المراجع لغرض المقارنة مع المبلغ المحدد المقدر من الإدارة، فقد تكون إجراءات المراجع موجهة بشكل أساسي إلى تقويم الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي استخدمها الخبير الذي استعان به المراجع.

أ٣٦. يناقش معيار المراجعة (٥٤٠)[١٣] الافتراضات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في وضع التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الاستخدام في بعض الحالات للنماذج عالية التخصص التي طورتها المنشأة. وبالرغم من النص على ذلك النقاش في سياق حصول المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بافتراضات الإدارة وطرقها، فإنه قد يساعد المراجع أيضاً عند تقويم افتراضات خبيره وطرقه.

أ٣٧. عندما يشتمل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع على استخدام افتراضات وطرق مهمة، فإن العوامل ذات الصلة بتقويم المراجع لتلك الافتراضات والطرق تتضمن ما إذا كانت تلك الافتراضات والطرق:

- متعارفاً عليها في مجال الخبير؛
- تتسق مع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق؛
- تعتمد على استخدام نماذج متخصصة؛

[١٣] معيار المراجعة (٥٤٠) "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"، الفقرات ٨ و١٣ و١٥

- تتسق مع افتراضات وطرق الإدارة، وفي حالة عدم اتساقها، فإن المراجع يأخذ في حسبانه سبب الاختلافات وتأثيراتها.

البيانات المصدرية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: *الفقرة ١٢ (ج)*)

أ٣٨. عندما ينطوي عمل الخبير الذي يستعين به المراجع على استخدام بيانات مصدرية مهمة لعمل ذلك الخبير، فقد يتم استخدام إجراءات مثل ما يلي لاختبار تلك البيانات:

- التحقق من مصدر البيانات، بما في ذلك التوصل إلى فهم، وعند الانطباق إجراء اختبار، لأدوات الرقابة الداخلية المطبقة على البيانات، ونقلها إلى الخبير، عند الاقتضاء.
- فحص البيانات للتحقق من مدى اكتمالها واتساقها الداخلي.

أ٣٩. في العديد من الحالات، قد يقوم المراجع باختبار البيانات المصدرية. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، عندما تكون طبيعة البيانات المصدرية المستخدمة من قبل الخبير الذي يستعين به المراجع ذات تقنية عالية فيما يتعلق بمجال خبرته، فقد يقوم ذلك الخبير باختبار البيانات المصدرية. وفي حالة قيام الخبير الذي يستعين به المراجع باختبار البيانات المصدرية، فقد يكون استفسار المراجع من ذلك الخبير، أو الإشراف على اختبارات الخبير أو فحصها، طريقة مناسبة لقيام المراجع بتقويم مدى ملاءمة هذه البيانات واكتمالها ودقتها.

عدم *كفاية العمل* (راجع: الفقرة ١٣)

أ٤٠. إذا استنتج المراجع أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، ولم يستطع المراجع حل الأمر من خلال إجراءات المراجعة الإضافية التي تتطلبها الفقرة ١٣، والتي قد تنطوي على تنفيذ أعمال أخرى من قبل كل من الخبير والمراجع، أو قد تتضمن توظيف أو التعاقد مع خبير آخر، فقد يكون من الضروري إبداء رأي معدل في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) لأن المراجع لم يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.[١٤]

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ١٤، ١٥)

أ٤١. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى عمل الخبير الذي استعان به المراجع، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام.

أ٤٢. في بعض الظروف، قد يكون من المناسب الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع الذي يحتوي على رأي معدل، لتوضيح طبيعة التعديل. وفي تلك الظروف، قد يحتاج المراجع إلى الحصول على إذن من خبيره قبل القيام بمثل هذه الإشارة.

---

[١٤] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ٦ (ب)

الملحق

(راجع: الفقرة أ٢٥)

اعتبارات للاتفاق بين المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به

يحتوي هذا الملحق على قائمة بالأمور التي قد يأخذ المراجع في حسبانه إدراجها في أي اتفاق مع الخبير الخارجي الذي يستعين به. وهذه القائمة توضيحية وليست شاملة؛ والمقصود منها أن تكون بمثابة دليل إرشادي يمكن استخدامه في ظل الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار. ويعتمد تحديد ما إذا كانت أمور معينة سيتم تضمينها في الاتفاق على ظروف الارتباط. وقد تفيد هذه القائمة أيضاً عند النظر في الأمور التي سيتم تضمينها في أي اتفاق مع الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع.

طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع

- طبيعة ونطاق الإجراءات التي سينفذها الخبير الخارجي.
- أهداف عمل الخبير الخارجي في سياق اعتبارات الأهمية النسبية والخطر بخصوص الأمر الذي يتعلق به عمل الخبير الخارجي، وعند الانطباق، إطار التقرير المالي المنطبق.
- أي معايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى ذات صلة سوف يتبعها الخبير الخارجي.
- الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي سوف يستخدمها الخبير الخارجي، وصلاحيتها.
- تاريخ السريان، أو بحسب الحال فترة الاختبار، لموضوع عمل الخبير الخارجي، والمتطلبات المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

أدوار ومسؤوليات كل من المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به

- معايير المراجعة والمحاسبة ذات الصلة، والمتطلبات التنظيمية أو النظامية ذات الصلة.
- موافقة الخبير الخارجي على الاستخدام المقصود لتقريره من قبل المراجع، بما في ذلك أية إشارة إليه أو إفصاح عنه للآخرين، على سبيل المثال، الإشارة إليه في أساس الرأي المعدل في تقرير المراجع عند الضرورة، أو الإفصاح عنه للإدارة أو للجنة المراجعة.
- طبيعة ومدى فحص المراجع لعمل الخبير الخارجي.
- ما إذا كان المراجع أو الخبير الخارجي سيختبر البيانات المصدرية.
- وصول الخبير الخارجي إلى سجلات المنشأة وملفاتها والموظفين والخبراء الذين تتعاقد معهم المنشأة.
- إجراءات الاتصال بين الخبير الخارجي والمنشأة.
- وصول المراجع وخبيره الخارجي إلى أوراق عمل كل منهما.
- ملكية أوراق العمل والرقابة عليها أثناء الارتباط وبعده، بما في ذلك أي متطلبات للاحتفاظ بالملفات.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن تنفيذ العمل بالمهارة والعناية الواجبة.
- كفاءة الخبير الخارجي وقدرته على تنفيذ العمل.
- توقع أن الخبير الخارجي سوف يستخدم كل المعرفة المتاحة لديه والتي تعد ذات صلة بالمراجعة، أو إذا لم يكن الأمر كذلك، فإنه سيقوم بإعلام المراجع.
- أي قيد على إقامة رابط بين الخبير الخارجي وتقرير المراجع.
- أي اتفاق لإعلام الخبير الخارجي باستنتاجات المراجع المتعلقة بعمل ذلك الخبير.

الاتصالات والتقرير

- طرق الاتصالات وتكرارها، بما في ذلك:
  - o الكيفية التي سيتم بها التقرير عن نتائج أو استنتاجات الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع (على سبيل المثال، عن طريق تقرير مكتوب أو تقرير شفوي أو مساهمات مستمرة تقدم لفريق الارتباط).
  - o تحديد أشخاص بعينهم ضمن فريق الارتباط، ليقوموا بالتواصل مع الخبير الخارجي.
- موعد انتهاء الخبير الخارجي من العمل والتقرير عن النتائج أو الاستنتاجات للمراجع.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ فوراً عن أي تأخير محتمل في الانتهاء من العمل، وأي تحفظ أو قيد محتمل على نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ فوراً عن الحالات التي تقيد فيها المنشأة وصول الخبير إلى السجلات أو الملفات أو الموظفين أو الخبراء المتعاقد معهم من قبل المنشأة.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن إبلاغ المراجع بجميع المعلومات التي يعتقد ذلك الخبير بأنها قد تكون ذات صلة بالمراجعة، بما في ذلك أي تغيرات في الظروف المُبلغ عنها في السابق.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ عن الظروف التي قد تشكل تهديدات لموضوعية ذلك الخبير، وأي تدابير وقائية ذات صلة قد تزيل التهديدات أو تحد منها إلى مستوى مقبول.

السرية

- حاجة الخبير الذي يستعين به المراجع إلى الالتزام بمتطلبات السرية، بما في ذلك:
  - o أحكام السرية في المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجع.
  - o المتطلبات الإضافية التي قد تكون مفروضة بموجب نظام أو لائحة، إن وجدت.
  - o أي أحكام معينة بشأن السرية تطلبها المنشأة، إن وجدت.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٠): تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٧٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان الإضافات أو التعديلات العامة السابق إيضاحها، بالإضافة إلى الإضافات أو التعديلات التالية:

- إضافة حاشية للفقرة رقم (٤٣) لتوفير مثال لمسؤوليات التقرير الأخرى، تنص على ما يلي: "من أمثلة التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى ما نص عليه نظام الشركات في المادة الخامسة والثلاثين بعد المائة من أن على المراجع أن يضمن في تقريره "... ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس".
- إضافة حاشية للفقرة رقم (٤٦) بشأن تضمين اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع عن مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة تنص على ما يلي: "***ينص نظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية في مادته السابعة على أنه "يجب التوقيع على تقارير المراجعة الصادرة من المكتب من المحاسب المرخص له نفسه إذا كان فردا أو من الشريك الذي شارك أو أشرف على المراجعة فعلا بالنسبة لشركات المحاسبة ولا يجوز إنابة شخص آخر في التوقيع". ولم يعط النظام أية استثناءات***".
- **إضافة حاشية لعنوان الفقرة رقم (٥١)، وكذلك عنوان الفقرتين رقم (أ٧٦، أ٧٧) تنص على ما يلي: وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالتحول إلى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.**

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٠)

تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن تكوين رأي في القوائم المالية. ويتناول أيضاً شكل ومحتوى تقرير المراجع الصادر نتيجةً لمراجعة القوائم المالية.

٢. يتناول معيار المراجعة (٧٠١)[1] مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع. ويتناول معيار المراجعة (٧٠٥)[2] ومعيار المراجعة (٧٠٦)[3] كيفية تأثر شكل ومحتوى تقرير المراجع عندما يُبدي المراجع رأياً معدلاً أو عندما يذكر في تقريره فقرة للفت الانتباه أو فقرة أمر آخر. وتحتوي معايير المراجعة الأخرى(*) أيضاً على متطلبات لعملية التقرير، تنطبق عند إصدار تقرير المراجع.

٣. ينطبق هذا المعيار على مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام، وقد تمت صياغته في ذلك السياق. ويتناول معيار المراجعة (٨٠٠)[4] اعتبارات خاصة عندما تكون القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص. ويتناول معيار المراجعة (٨٠٥)[5] اعتبارات خاصة ذات صلة بمراجعة قائمة مالية واحدة، أو عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية. وينطبق هذا المعيار أيضاً على عمليات المراجعة التي يُطبَّق عليها معيار المراجعة (٨٠٠) أو معيار المراجعة (٨٠٥).

٤. تهدف متطلبات هذا المعيار إلى إيجاد توازن مناسب بين الحاجة إلى الاتساق وقابلية المقارنة في تقرير المراجع على المستوى العالمي، وبين الحاجة إلى زيادة قيمة تقرير المراجع عن طريق جعل المعلومات الواردة فيه أكثر ملاءمة للمستخدمين. ويعزز هذا المعيار الاتساق في تقرير المراجع، ويراعي أيضاً الحاجة إلى المرونة لاستيعاب الظروف الخاصة بكل دولة. وعندما تجرى المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة، فإن الاتساق في تقرير المراجع يعزز المصداقية في السوق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات المراجعة التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. ويساعد ذلك أيضاً على تعزيز فهم المستخدم للظروف غير المألوفة وعلى التعرف عليها عند حدوثها.

تاريخ السريان

٥. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٦. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) تكوين رأي في القوائم المالية استناداً إلى تقويم الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛

(ب) إبداء ذلك الرأي بشكلٍ واضح من خلال تقرير مكتوب.

التعريفات

٧. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) القوائم المالية ذات الغرض العام: قوائم مالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض عام.

---

١ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

٢ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

٣ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

* يعني مصطلح "معايير المراجعة" – أينما يرد – المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها. وتبعاً لذلك فقد تم إدخال تعديل محدود على ترجمة نصوص المعايير بالقدر اللازم لتكييف تطبيقها في ظل البيئة النظامية للمملكة.

٤ معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"

٥ معيار المراجعة (٨٠٥) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"

(ب) الإطار ذو الغرض العام: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.

ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:

(١) يقر، صراحةً أو ضمناً، أنه لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو

(٢) يقر صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية.

ويستخدم مصطلح "إطار الالتزام" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، دون أن يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (١) و(٢) أعلاه.[٦]

(ج) رأي غير معدل: الرأي الذي يعبر عنه المراجع عندما يتوصل إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.[٧]

٨. الإشارة إلى "القوائم المالية" في هذا المعيار تعني "مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام".[٨] وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، وما يمثل مجموعةً كاملةً من القوائم المالية.

٩. الإشارة إلى "المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية"(*) في هذا المعيار تعني المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمعتمدة في المملكة العربية السعودية، والإشارة إلى "المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام" تعني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

المتطلبات

تكوين رأي في القوائم المالية

١٠. يجب على المراجع أن يُكوّن رأياً عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.[٩،١٠]

١١. يجب على المراجع، من أجل تكوين ذلك الرأي، أن يستنتج ما إذا كان قد توصل إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ. ويجب أن يأخذ هذا الاستنتاج في الحسبان:

(أ) استنتاج المراجع، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛[١١]

(ب) استنتاج المراجع، وفقاً لمعيار المراجعة (٤٥٠)، ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تُعَد جوهرية، منفردة أو في مجملها؛[١٢]

(ج) التقويمات التي تتطلبها الفقرات ١٢-١٥.

---

٦ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٣ (أ).

٧ تتناول الفقرتان ٢٥ و٢٦ التعبيرات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حالة اتباع إطار عرض عادل وإطار التزام، على الترتيب.

٨ حددت الفقرة ١٣(و) من معيار المراجعة (٢٠٠) محتوى القوائم المالية.

* المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

٩ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١١

١٠ تتناول الفقرتان ٢٥ و٢٦ التعبيرات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حالة اتباع إطار عرض عادل وإطار التزام، على الترتيب.

١١ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"، الفقرة ٢٦

١٢ معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ١١

١٢. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ويجب أن يتضمن هذا التقويم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. (راجع: الفقرة أ١–أ٣)

١٣. على وجه الخصوص، وفي ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت:

(أ) القوائم المالية تُفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة المختارة والمُطبقة. وعند إجراء هذا التقويم، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان مدى ملاءمة السياسات المحاسبية للمنشأة، وما إذا كانت قد عُرضت بطريقة قابلة للفهم؛ (راجع: الفقرة أ٤)

(ب) السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة تُعدّ متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق، وتُعدّ مناسبة؛

(ج) التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة تُعدّ معقولة؛

(د) المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وقابلة للمقارنة والفهم. وعند إجراء هذا التقويم، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

- ما إذا كانت المعلومات التي كان ينبغي تضمينها، قد تم تضمينها، وما إذا كانت تلك المعلومات مصنفة، ومجمعة أو مفصلة، ومميزة بشكل مناسب.
- ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم تقويضه عن طريق إدراج معلومات غير ملائمة، أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها. (راجع: الفقرة أ٥)

(ه) القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرة أ٦)

(و) المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية، تُعَد مناسبة.

١٤. عندما تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن التقويم المطلوب بموجب الفقرتين ١٢ و١٣ يجب أيضاً أن يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. ويجب أن يتضمن تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل النظر فيما يلي: (راجع: الفقرات أ٧–أ٩)

(أ) العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها؛

(ب) ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

١٥. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ. (راجع: الفقرات أ١٠–أ١٥)

شكل الرأي

١٦. يجب على المراجع أن يُبدي رأياً غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

١٧. في حالة:

(أ) استنتاج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهري؛ أو

(ب) عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري،

فيجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

١٨. إذا كانت القوائم المالية المُعدّة وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل لا تحقق العرض العادل، فيجب على المراجع مناقشة الأمر مع الإدارة، ويجب عليه –بناءً على متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والكيفية التي تم بها حل الأمر– تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥). (راجع: الفقرة أ١٦)

١٩. عندما تكون القوائم المالية مُعدةً وفقاً لإطار التزام، فإن المراجع ليس مطالباً بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. ومع ذلك، وفي ظروف نادرة للغاية، إذا استنتج المراجع أن تلك القوائم المالية مضللة، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة، ويجب عليه –بناءً على كيفية حل الأمر– تحديد ما إذا كان ينبغي الإبلاغ عن ذلك في تقريره، وتحديد كيفية القيام بهذا الإبلاغ. (راجع: الفقرة أ١٧)

تقرير المراجع

٢٠. يجب أن يكون تقرير المراجع في شكلٍ مكتوب. (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة

العنوان

٢١. يجب أن يكون لتقرير المراجع عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير المراجع المستقل. (راجع: الفقرة أ٢٠)

المخاطبون بالتقرير

٢٢. يجب أن يُوجَّه تقرير المراجع، بحسب مقتضى الحال، على أساس ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة أ٢١)

رأي المراجع

٢٣. يجب أن يتضمن القسم الأول من تقرير المراجع رأيه، ويجب أن يكون العنوان "الرأي".

٢٤. يجب أيضاً في قسم الرأي الوارد في تقرير المراجع:

(أ) تحديد المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية؛

(ب) النص على أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها؛

(ج) تحديد عنوان كل قائمة تشملها القوائم المالية؛

(د) الإشارة إلى الإيضاحات، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية المهمة؛

(ه) تحديد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية تشملها القوائم المالية. (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣)

٢٥. عند إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل، فإن رأي المراجع يجب أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، اللتين يُنظر إليهما على أنهما متكافئتان(*)، ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح خلاف ذلك:

(أ) وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، أو

(ب) وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (راجع: الفقرات أ٢٤–أ٣١)

٢٦. عند إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام، يجب أن يكون رأي المراجع أن القوائم المالية المرفقة مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (راجع: الفقرات أ٢٦–أ٣١)

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، لذا يجب على المراجع استخدام العبارة الواردة في البند (أ) من هذه الفقرة.

٢٧. إذا كانت الإشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق في رأي المراجع ليست إلى المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، فيجب أن يحدد رأي المراجع الدولة المُنشئة لهذا الإطار.

أساس الرأي

٢٨. يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً، بعد قسم الرأي مباشرةً، بعنوان "أساس الرأي": (راجع: الفقرة أ٣٢)

(أ) ينص على أن المراجعة تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(**)؛ (راجع: الفقرة أ٣٣)

(ب) يشير إلى القسم من تقرير المراجع، الذي يوضح مسؤوليات المراجع بموجب معايير المراجعة؛

(ج) يتضمن عبارة بأن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ويجب أن تحدد العبارة الدولة المُنشئة للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، أو تشير إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*)؛ (راجع: الفقرات أ٣٤–أ٣٩)

(د) ينص على ما إذا كان المراجع يعتقد أن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعدّ كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

الاستمرارية

٢٩. عند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يُعدّ تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).[١٣]

الأمور الرئيسة للمراجعة

٣٠. عند مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، يجب على المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

٣١. عندما يكون مطلوباً من المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره، أو عندما يقرر هو ذلك، فيجب عليه القيام بذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١). (راجع: الفقرات أ٤٠–أ٤٢)

المعلومات الأخرى

٣٢. عند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يُعدّ تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠).[١٤]

المسؤوليات عن القوائم المالية

٣٣. يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً بعنوان "مسؤوليات الإدارة(**) عن القوائم المالية". ويجب أن يستخدم تقرير المراجع المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني في الدولة المعنية، ولا يلزم أن يشير تحديداً إلى "الإدارة". وفي بعض الدول، قد تكون الإشارة المناسبة إلى المكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرة أ٤٤)

٣٤. يجب أن يصف هذا القسم من تقرير المراجع مسؤولية الإدارة عن: (راجع: الفقرات أ٤٥–أ٤٨)

(أ) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وعن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري سواءً بسبب غش أو خطأ؛

** معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

* يجب أن يشير المراجع إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

١٣ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرات ٢١-٢٣

١٤ معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

** المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب الأنظمة أو اللوائح (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

(ب) تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة[١٥] وما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة مناسباً، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، في حالة الانطباق. ويجب أن يتضمن توضيح مسؤولية الإدارة عن هذا التقييم وصفاً للحالات التي يكون من المناسب فيها استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة. (راجع: الفقرة أ٤٨)

٣٥. يجب أن يحدد هذا القسم من تقرير المراجع أيضاً المسؤولين عن الإشراف على آلية التقرير المالي، عندما يختلف المسؤولون عن ذلك الإشراف عمَّن أوفوا بالمسؤوليات المبينة في الفقرة ٣٤ أعلاه. وفي هذه الحالة، يجب أن يشير عنوان هذا القسم أيضاً إلى "المكلفين بالحوكمة" أو إلى المصطلح الذي يُعدّ مناسباً في سياق الإطار النظامي في الدولة المعنية. (راجع: الفقرة أ٤٩)

٣٦. عندما تكون القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل، فإن وصف المسؤوليات عن القوائم المالية في تقرير المراجع، يجب أن يشير إلى "الإعداد والعرض العادل لهذه القوائم المالية" أو "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة"، حسب مقتضى الحال في ظل الظروف القائمة(*).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

٣٧. يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً بعنوان "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية".

٣٨. يجب في هذا القسم من تقرير المراجع: (راجع: الفقرة أ٥٠)

(أ) النص على أن أهداف المراجع هي:

(١) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(٢) إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأي المراجع. (راجع: الفقرة أ٥١)

(ب) النص على أن التأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً؛

(ج) النص على أن التحريفات يمكن أن تنشأ عن غش أو خطأ، إضافة إلى أحد الأمرين الآتيين:

(١) توضيح أنها تُعدّ جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية؛[١٦] أو

(٢) تقديم تعريف أو وصف للأهمية النسبية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة أ٥٣)

٣٩. يجب أيضاً في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الوارد في تقرير المراجع: (راجع: الفقرة أ٥٠)

(أ) النص على أن المراجع يمارس الحكم المهني ويحافظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، وذلك كجزء من عملية المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛

(ب) وصف عملية المراجعة عن طريق النص على أن مسؤوليات المراجع هي:

(١) تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، سواءً بسبب غش أو خطأ؛ وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر؛ والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

(٢) التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. وفي الظروف التي يكون المراجع

---

١٥ معيار المراجعة (٥٧٠)، الفقرة ٢

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإنه يجب أن يشير المراجع إلى "الإعداد والعرض العادل".

١٦ معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ٢

فيها مسؤولاً أيضاً عن إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية، يجب عليه عدم ذكر عبارة أن أخذ المراجع للرقابة الداخلية في الحسبان ليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.

(٣) تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.

(٤) التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري، فعليه أن يلفت الانتباه في تقريره إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو عليه أن يقوم بتعديل الرأي إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجات المراجع إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريره. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

(٥) تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، عندما تكون القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار عرض عادل، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

(ج) توضيح مسؤوليات المراجع في ارتباط مراجعة المجموعة بمزيد من التفصيل، عندما ينطبق معيار المراجعة (٦٠٠)،[١٧] وذلك عن طريق النص على ما يلي:

(١) أن مسؤوليات المراجع تتمثل في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو الأنشطة التجارية داخل المجموعة، لإبداء رأي في القوائم المالية للمجموعة؛

(٢) أن المراجع هو المسؤول عن توجيه عملية مراجعة المجموعة والإشراف عليها وتنفيذها؛

(٣) أن المراجع يظل مسؤولاً وحده عن رأيه.

٤٠. يجب أيضاً في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الوارد في تقرير المراجع: (راجع: الفقرة أ٥٠)

(أ) النص على أن المراجع يتصل بالمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية يكتشفها المراجع أثناء المراجعة؛

(ب) بالنسبة لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، النص على أن المراجع يقدم للمكلفين بالحوكمة بياناً بأنه قد التزم بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بشأن الاستقلال، وأنه يبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلاله، ويبلغهم أيضاً عند الاقتضاء بالتدابير الوقائية ذات العلاقة؛

(ج) بالنسبة لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة وأي منشآت أخرى يتم الإبلاغ بشأنها عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، النص على أن المراجع يحدد من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تُعَد أموراً رئيسة للمراجعة. ويوضح المراجع هذه الأمور في تقريره، ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو عندما يرى المراجع، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريره لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ. (راجع: الفقرة أ٥٣)

---

[١٧] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

موضع وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

٤١. يجب إدراج وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية المطلوب بموجب الفقرتين ٣٩ و٤٠: (راجع: الفقرة أ٥٤)

(أ) ضمن متن تقرير المراجع؛ أو

(ب) ضمن ملحق مرفق بتقرير المراجع، وفي هذه الحالة يجب أن يتضمن تقرير المراجع إشارة إلى الموضع المراد في الملحق؛ أو (راجع: الفقرات أ٥٥–أ٥٧)

(ج) من خلال إشارة محددة ضمن تقرير المراجع إلى موضع مثل هذا الوصف على الموقع الإلكتروني لسلطة معنية، عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً للمراجع أن يقوم بذلك. (راجع: الفقرات أ٥٤، أ٥٦، أ٥٧)

٤٢. عندما يشير المراجع إلى وصف لمسؤولياته على موقع إلكتروني لسلطة معنية، يجب عليه أن يحدد أن ذلك الوصف يتناول المتطلبات الواردة في الفقرتين ٣٩ و٤٠ من هذا المعيار، ولا يتعارض معها. (راجع: الفقرة أ٥٦)

مسؤوليات التقرير الأخرى(*)

٤٣. إذا تناول المراجع في تقريره عن القوائم المالية مسؤوليات تقرير أخرى يتحملها بالإضافة إلى مسؤولياته بموجب معايير المراجعة، فيجب تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المراجع، تحت عنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"، أو أي عنوان آخر يناسب محتوى القسم، ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى تلك نفس الموضوعات المعروضة بموجب مسؤوليات التقرير التي تتطلبها معايير المراجعة، حيث يمكن في هذه الحالة أن تُعرض مسؤوليات التقرير الأخرى في نفس القسم الخاص بعناصر التقرير ذات العلاقة التي تتطلبها معايير المراجعة. (راجع: الفقرات أ٥٨–أ٦٠)

٤٤. في حالة عرض مسؤوليات التقرير الأخرى في نفس القسم الخاص بعناصر التقرير ذات العلاقة التي تتطلبها معايير المراجعة، فيجب أن يميز تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير الذي تتطلبه معايير المراجعة. (راجع: الفقرة أ٦٠)

٤٥. إذا تضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً يتناول مسؤوليات التقرير الأخرى، فإن متطلبات الفقرات ٢١–٤٠ من هذا المعيار يجب أن تُدرج تحت قسم بعنوان "التقرير عن مراجعة القوائم المالية". أما قسم "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" فيجب أن يتبع قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية". (راجع: الفقرة أ٦٠)

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط

٤٦. يجب ذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع عن القوائم المالية للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي. وفي الظروف النادرة التي ينوي فيها المراجع عدم ذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، يجب على المراجع مناقشة ذلك مع المكلفين بالحوكمة لإعلامهم بتقييم المراجع لاحتمالية وخطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي(*). (راجع: الفقرات أ٦١–أ٦٣)

توقيع المراجع

٤٧. يجب أن يكون تقرير المراجع موقعاً. (راجع: الفقرتين أ٦٤، أ٦٥)

عنوان المراجع

٤٨. يجب أن يذكر تقرير المراجع اسم المكان الذي يمارس فيه المراجع عمله داخل الدولة.

---

* من أمثلة التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى ما نص عليه نظام الشركات في المادة الخامسة والثلاثين بعد المائة من أن على المراجع أن يضمن في تقريره ...ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس.

* ينص نظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية في مادته السادسة على أنه "يجب التوقيع على تقارير المراجعة الصادرة من المكتب من المحاسب المرخص له نفسه إذا كان فردا أو من الشريك الذي شارك أو أشرف على المراجعة فعلا بالنسبة لشركات المحاسبة ولا يجوز إنابة شخص آخر في التوقيع". ولم يعط النظام أي استثناءات.

تاريخ تقرير المراجع

٤٩. يجب أن يؤرَّخ تقرير المراجع بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية، بما في ذلك الأدلة على أن: (راجع: الفقرات أ٦٦–أ٦٩)

(أ) جميع القوائم والإفصاحات التي تشملها القوائم المالية قد تم إعدادها؛

(ب) أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقرّوا بأنهم يتحملون المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة

٥٠. إذا كان المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في دولة معينة باستخدام تصميم أو صيغة محددة لتقرير المراجع، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع إلى المعايير الدولية للمراجعة إلا إذا تضمن كحد أدنى كل عنصر من العناصر الآتية: (راجع: الفقرتين أ٧٠، أ٧١)

(أ) عنواناً.

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه ظروف الارتباط.

(ج) قسم الرأي الذي يحتوي على إبداء رأي في القوائم المالية، وإشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية (بما في ذلك تحديد الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي، إذا لم يكن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، انظر الفقرة ٢٧).

(د) تحديد القوائم المالية للمنشأة التي قد تمت مراجعتها.

(ه) عبارة تنص على أن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ويجب أن تحدد هذه العبارة الدولة المُنشئة للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، أو تشير إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(**).

(و) عند الاقتضاء، قسماً يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة ٢٢ من معيار المراجعة (٥٧٠)، ولا يتعارض معها.

(ز) عند الاقتضاء، قسم "أساس الرأي المتحفظ (أو المعارض)"، يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة ٢٣ من معيار المراجعة (٥٧٠)، ولا يتعارض معها.

(ح) عند الاقتضاء، قسماً يتضمن المعلومات المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٧٠١)، أو المعلومات الإضافية عن المراجعة التي يفرضها نظام أو لائحة، ويتناول متطلبات التقرير الواردة في ذلك المعيار، ولا يتعارض معها.[١٨] (راجع: الفقرات أ٧٢–أ٧٥)

(ط) عند الاقتضاء، قسماً يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة ٢٤ من معيار المراجعة (٧٢٠).

(ي) وصفاً لمسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية، وتحديداً لأولئك المسؤولين عن الإشراف على آلية التقرير المالي، يتناول المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٣–٣٦، ولا يتعارض معها.

(ك) إشارةً إلى المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والأنظمة أو اللوائح، ووصفاً لمسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية، يتناول المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٧–٤٠، ولا يتعارض معها. (راجع: الفقرات أ٥٠–أ٥٣)

(ل) بالنسبة لعمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، اسم الشريك المسؤول عن الارتباط ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي.

** يجب أن يشير المراجع إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

[١٨] معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرات ١١–١٦

(م) توقيع المراجع.

(ن) عنوان المراجع.

(س) تاريخ تقرير المراجع.

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لكلٍ من معايير المراجعة لدولة معينة والمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*)

٥١. قد يكون المراجع مطالباً بالقيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة في دولة معينة ("معايير المراجعة الوطنية")، إضافة إلى التزامه بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية عند القيام بالمراجعة. وإذا كان الحال كذلك، فإن تقرير المراجع يمكن أن يشير إلى المعايير الدولية للمراجعة، إضافة إلى معايير المراجعة الوطنية، ولكن لا يجوز للمراجع القيام بذلك إلا إذا: (راجع: الفقرتين أ٧٦، أ٧٧)

(أ) لم يوجد تعارض بين المتطلبات الواردة في معايير المراجعة الوطنية وتلك الواردة في المعايير الدولية للمراجعة، من الممكن أن يقود المراجع إلى: (١) تكوين رأي مختلف، أو (٢) عدم تضمين فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، تتطلبها المعايير الدولية للمراجعة في الظروف ذات الصلة؛

(ب) تضمن تقرير المراجع، كحدٍ أدنى، جميع العناصر المحددة في الفقرات ٥٠ (أ)-(س) أعلاه، عندما يستخدم المراجع التنسيق أو الصيغة المحددة بموجب معايير المراجعة الوطنية. ومع ذلك، فإن الإشارة إلى "الأنظمة أو اللوائح" الواردة في الفقرة ٥٠(ك) يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى معايير المراجعة الوطنية. ومن ثم، يجب أن يحدد تقرير المراجع معايير المراجعة الوطنية تلك.

٥٢. عندما يشير تقرير المراجع إلى كلٍ من المعايير الوطنية والمعايير الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فيجب أن يحدد تقرير المراجع الدولة المُنشئة لمعايير المراجعة الوطنية.

المعلومات الإضافية المعروضة مع القوائم المالية (راجع: الفقرات أ٧٨–أ٨٤)

٥٣. في حالة عرض معلومات إضافية مع القوائم المالية المُراجعة لا يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت المعلومات الإضافية، بحسب الحكم المهني للمراجع، تُعدّ رغم ذلك جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها أو كيفية عرضها. وعندما تكون المعلومات الإضافية جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية، فإن رأي المراجع يجب أن يغطيها.

٥٤. إذا لم يتم النظر إلى المعلومات الإضافية التي لا يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق على أنها جزء لا يتجزأ من القوائم المالية المُراجعة، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت تلك المعلومات الإضافية معروضة بطريقة تميزها بشكل كافٍ وواضح عن القوائم المالية المُراجعة. وإذا لم يكن الحال كذلك، فيجب حينئذٍ على المراجع أن يطلب من الإدارة تغيير طريقة عرض المعلومات الإضافية غير المُراجعة. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، وجبَ على المراجع أن يحدد المعلومات الإضافية غير المُراجعة، وأن يوضح في تقريره أن تلك المعلومات الإضافية لم تتم مراجعتها.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة (راجع: الفقرة ١٢)

أ١. تقوم الإدارة بعدد من الاجتهادات بشأن المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية.

أ٢. يحتوي معيار المراجعة (٢٦٠) على نقاش بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية.[١٩] وعند النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد يعلم المراجع بوجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. وقد يخلُص المراجع إلى أن

* وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالتحول الى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.

التأثير التراكمي لغياب الحيادية، مع تأثير التحريفات غير المُصححة، يتسبب في أن تكون القوائم المالية ككل محرفة بشكلٍ جوهري. ومن بين المؤشرات الدالة على غياب الحيادية مما قد يؤثر على تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية ككل محرفة بشكلٍ جوهري ما يلي:

- التصحيح الانتقائي للتحريفات التي تم لفت انتباه الإدارة إليها أثناء المراجعة (على سبيل المثال، تصحيح التحريفات التي تؤثر بالزيادة في الأرباح المُعلنة، وعدم تصحيح التحريفات التي تؤثر بالنقصان في الأرباح المُعلنة).
- التحيز المحتمل من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.

أ٣. يتناول معيار المراجعة (٥٤٠) احتمال تحيز الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.[٢٠] ولا تشكل المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة، في حد ذاتها، تحريفات لأغراض استنباط استنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. إلا أنها قد تؤثر على تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري.

السياسات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بشكل مناسب (راجع: الفقرة ١٣ (أ))

أ٤. عند تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم اختيارها وتطبيقها، فإن اهتمام المراجع يتضمن أموراً مثل:

- ما إذا كانت جميع الإفصاحات المتعلقة بالسياسات المحاسبية المهمة المطلوب إدراجها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق قد تم الإفصاح عنها؛
- ما إذا كانت المعلومات عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم الإفصاح عنها ملائمة، وبالتالي تعكس كيفية تطبيق ضوابط الإثبات والقياس والعرض الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية في الظروف الخاصة لعمليات المنشأة وبيئتها؛
- مدى الوضوح الذي تم به عرض السياسات المحاسبية المهمة.

المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وقابلة للمقارنة والفهم (راجع: الفقرة ١٣ (د))

أ٥. يتضمن تقويم مدى قابلية القوائم المالية للفهم النظر في أمور مثل:

- ما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية معروضة بطريقة واضحة ومختصرة.
- ما إذا كان موضع الإفصاحات المهمة يجعلها بارزة بشكل مناسب (على سبيل المثال، عندما يكون لمعلومات خاصة بالمنشأة قيمة متصورة لدى المستخدمين)، وما إذا كانت الإفصاحات قد تم ربطها بإشارات مرجعية بشكل مناسب، بطريقة لا تنشأ عنها تحديات كبيرة تواجه المستخدمين عند تحديد المعلومات اللازمة.

الإفصاح عن تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣ (هـ))

أ٦. من الشائع أن تقوم القوائم المالية المُعدة وفقاً لإطار ذي غرض عام بعرض المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. ويتضمن القيام، في ضوء إطار التقرير المالي المنطبق، بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المُهمة على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، يتضمن ذلك النظر في أمور مثل:

- مدى ملاءمة المعلومات الواردة في القوائم المالية ومدى خصوصيتها لظروف المنشأة؛
- ما إذا كانت الإفصاحات كافية لمساعدة المستخدمين المستهدفين على فهم:

---

[١٩] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الملحق الثاني

[٢٠] معيار المراجعة (٥٤٠) "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"، الفقرة ٢١

- o طبيعة وحجم الأصول والالتزامات المحتملة للمنشأة الناتجة عن معاملات أو أحداث لا تستوفي ضوابط الإثبات (أو ضوابط إلغاء الإثبات) المحددة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
- o طبيعة ومدى مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن المعاملات والأحداث.
- o الطرق المستخدمة والافتراضات والاجتهادات الممارسة، والتغييرات الطارئة عليها، التي تؤثر على المبالغ المعروضة أو المفصح عنها بأية طريقة أخرى، بما في ذلك تحليلات الحساسية ذات الصلة.

تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل (راجع: الفقرة ١٤)

أ٧. تقر بعض أطر التقرير المالي صراحةً أو ضمناً بمفهوم العرض العادل.[٢١] وكما هو مشار إليه في الفقرة ٧(ب) من هذا المعيار، فإن إطار العرض العادل[٢٢] للتقرير المالي لا يقتصر على المطالبة بالالتزام بمتطلبات الإطار، بل يقر أيضاً بشكل صريح أو ضمني بأنه قد يكون من الضروري أن توفر الإدارة إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة بشكل خاص بموجب ذلك الإطار.[٢٣]

أ٨. يُعد تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل، فيما يتعلق بالعرض والإفصاح على السواء، أمراً خاضعاً للحكم المهني. ويأخذ هذا التقويم في الحسبان أموراً مثل حقائق وظروف المنشأة، بما في ذلك التغيرات التي تطرأ عليها، ويستند إلى فهم المراجع للمنشأة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة. ويتضمن التقويم أيضاً النظر، على سبيل المثال، في الإفصاحات اللازمة لتحقيق عرض عادل والناشئة عن أمور يمكن أن تكون جوهرية (بعبارة أخرى، وبشكل عام، تُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المُتَّخذة على أساس القوائم المالية ككل)، مثل تأثير تطور متطلبات التقرير المالي أو تغير البيئة الاقتصادية.

أ٩. قد يتضمن تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق عرضاً عادلاً، على سبيل المثال، إجراء مناقشات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن آرائهم في أسباب اختيار عرض معين، إضافة إلى البدائل التي تم أخذها في الحسبان. ويمكن أن تتضمن المناقشات، على سبيل المثال:

- درجة تجميع أو تفصيل المبالغ في القوائم المالية، وما إذا كان عرض المبالغ أو الإفصاحات يحجب معلومات مفيدة، أو ينتج عنه معلومات مضللة.
- الاتساق مع ممارسات الصناعة المناسبة، أو ما إذا كانت أي حالات خروج عن هذه الممارسات تُعد ذات صلة بظروف المنشأة وبناءً عليه تُعد مبررة.

وصف إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ١٥)

أ١٠. كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)، يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، إدراج وصف كافٍ لإطار التقرير المالي المنطبق في القوائم المالية.[٢٤] ويُعلم ذلك الوصف مستخدمي القوائم المالية بالإطار الذي تستند إليه تلك القوائم.

أ١١. لا يُعد وصف القوائم المالية بأنها مُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي معين وصفاً مناسباً إلا إذا كانت القوائم المالية مستوفية لجميع متطلبات ذلك الإطار التي تكون سارية خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية.

أ١٢. لا يُعد وصف إطار التقرير المالي المنطبق بلغة متحفظة أو مقيِّدة غير دقيقة (على سبيل المثال، "إن القوائم المالية تلتزم بشكل كبير بالمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية")، وصفاً كافياً لذلك الإطار لأنه قد يضلل مستخدمي القوائم المالية.

---

[٢١] على سبيل المثال، تشير المعايير الدولية للتقرير المالي إلى أن العرض العادل يتطلب التعبير الصادق عن تأثيرات المعاملات والأحداث والحالات الأخرى وفقاً لتعريفات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات وضوابط إثباتها.

[٢٢] معيار المراجعة ٢٠٠، الفقرة ١٣ (أ).

[٢٣] على سبيل المثال، تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي من المنشأة تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم تأثير بعض المعاملات والأحداث والحالات الأخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة (المعيار الدولي للمحاسبة (١) "عرض القوائم المالية"، الفقرة ١٧ (ج)).

[٢٤] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان أ٤ وأ٥

الإشارة إلى أكثر من إطار واحد للتقرير المالي

أ١٣. في بعض الحالات، قد توضح القوائم المالية أنها أُعدت وفقاً لإطارين من أُطُر التقرير المالي (على سبيل المثال، الإطار الوطني والمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية). وقد يرجع السبب في ذلك إلى أن الإدارة مطالبة بإعداد القوائم المالية وفقاً لكلٍ من الإطارين، أو لرغبة الإدارة في القيام بذلك، وفي تلك الحالة يُعد كلا الإطارين إطار تقرير مالي منطبق. ولا يكون ذلك الوصف مناسباً إلا إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بكل إطار على حدة. ولاعتبار أن القوائم المالية مُعدة وفقاً لكل من الإطارين، يجب أن تكون القوائم المالية ملتزمة بكلا الإطارين في نفس الوقت، دون أية حاجة للتوفيق بين القوائم. وفي الواقع العملي، يكون من غير المرجح الالتزام بكلا الإطارين في نفس الوقت ما لم تتبنى الدولة الإطار الآخر (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي) كإطار وطني خاص بها، أو ما لم تتخلص من جميع معوقات الالتزام به.

أ١٤. إن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار تقرير مالي ما والتي تحتوي على إيضاح أو قائمة إضافية تطابق النتائج مع تلك التي كانت لتظهر بموجب إطار آخر، لا تُعتبر مُعدَّة وفقاً لذلك الإطار الآخر. ويرجع ذلك إلى أن القوائم المالية لا تتضمن جميع المعلومات بالطريقة المطلوبة بموجب ذلك الإطار الآخر.

أ١٥. ومع ذلك، قد تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار تقرير مالي واحد منطبق، وبالإضافة إلى ذلك، تصف في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية مدى التزام القوائم المالية بإطار آخر (على سبيل المثال، إعداد قوائم مالية وفقاً لإطار وطني مع توضيح مدى التزامها بالمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية). وقد يمثل ذلك الوصف معلومات مالية إضافية، كما هو موضح في الفقرة ٥٤، يغطيها رأي المراجع إذا لم يكن بالإمكان تمييزها بشكلٍ واضح عن القوائم المالية.

شكل الرأي

أ١٦. قد توجد حالات لا تحقق فيها القوائم المالية العرض العادل، على الرغم من إعدادها وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل. وعندما يكون الحال كذلك، فقد يكون من الممكن للإدارة تضمين إفصاحات إضافية في القوائم المالية تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب ذلك الإطار، أو في ظروف نادرة للغاية، قد تقوم الإدارة بالخروج عن متطلب وارد في الإطار من أجل تحقيق العرض العادل للقوائم المالية. (راجع: الفقرة ١٨)

أ١٧. من النادر جداً أن يرى المراجع أن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام معين تعتبر مضللة إذا قرر المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٢١٠) أن الإطار مقبول.[٢٥] (راجع: الفقرة ١٩)

تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٢٠)

أ١٨. يشمل التقرير المكتوب التقارير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

أ١٩. يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير عن القوائم المالية، تتضمن العناصر المنصوص عليها في الفقرات ٢١-٤٩. وباستثناء قسمي الرأي وأساس الرأي، لم يضع هذا المعيار متطلبات لترتيب عناصر تقرير المراجع. ومع ذلك، يتطلب هذا المعيار استخدام عناوين محددة، تهدف إلى المساعدة في زيادة التعرف على تقارير المراجع التي تشير إلى عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة، خاصةً في الحالات التي تُعرَض فيها عناصر تقرير المراجع بترتيب يختلف عن تقارير المراجع التوضيحية الواردة في ملحق هذا المعيار.

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة

العنوان (راجع: الفقرة ٢١)

أ٢٠. العنوان الذي يشير إلى أن التقرير هو تقرير مراجع مستقل، على سبيل المثال "تقرير المراجع المستقل"، يميِّز تقرير المراجع المستقل عن التقارير الصادرة من غيره.

---

[٢٥] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦ (أ)

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٢١. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو شروط الارتباط الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير المراجع. ويكون تقرير المراجع موجهاً عادةً إلى أولئك الذين تم إعداد التقرير لهم، وغالباً ما يكون موجهاً إمّا إلى المساهمين أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

رأي المراجع (راجع: الفقرات ٢٤-٢٦)

الإشارة إلى القوائم المالية التي تمت مراجعتها

أ٢٢. ينص تقرير المراجع، على سبيل المثال، على أن المراجع قد راجع القوائم المالية للمنشأة، والتي تشمل [عنوان كل قائمة مالية تتألف منها المجموعة الكاملة من القوائم المالية المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، مع تحديد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية] والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص بالسياسات المحاسبية المهمة.

أ٢٣. عندما يعلم المراجع أن القوائم المالية المُراجعة ستُضمَّن في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير السنوي، فقد يأخذ المراجع في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها القوائم المالية المُراجعة، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد القوائم المالية التي يتعلق بها تقرير المراجع.

"تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة"(*)

أ٢٤. يُنظر إلى عبارتي "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية"، و"تعطي صورة حقيقية وعادلة" على أنهما متكافئتان. ويُحدَّد استخدام عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في أية دولة معينة تبعاً للأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية في تلك الدولة، أو من خلال الممارسة المتعارف عليها في تلك الدولة. وعندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح استخدام صيغة مختلفة، فإن ذلك لا يؤثر على المتطلب الوارد في الفقرة ١٤ من هذا المعيار، الذي يتطلب من المراجع تقويم العرض العادل للقوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل.

أ٢٥. عندما يُبدي المراجع رأياً غير معدَّل، فمن غير المناسب استخدام عبارات مثل "استناداً إلى الشرح السابق" أو "مع مراعاة" فيما يتعلق بالرأي، لأنها توحي برأي مشروط أو بإضعاف أو تعديل الرأي.

وصف القوائم المالية والأمور التي تعرضها

أ٢٦. يغطي رأي المراجع المجموعة الكاملة من القوائم المالية، حسب تعريفها في إطار التقرير المالي المنطبق. فعلى سبيل المثال، في حالة العديد من الأُطُر ذات الغرض العام، قد تتضمن القوائم المالية: قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المرفقة، التي تضم عادةً ملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى. وفي بعض الدول، قد يُنظر أيضاً إلى المعلومات الإضافية على أنها جزء لا يتجزأ من القوائم المالية.

أ٢٧. في حالة القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل، ينص رأي المراجع على أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، أو تعطي صورة حقيقية وعادلة للأمور التي تهدف القوائم المالية لعرضها. فعلى سبيل المثال، في حالة القوائم المالية المُعدَّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، تتمثل هذه الأمور في المركز المالي للمنشأة في تاريخ نهاية الفترة، والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة للفترة المنتهية في ذلك التاريخ. وبالتالي، فإن الفراغ [...] الوارد في الفقرة ٢٥ وغيرها في هذا المعيار المقصود منه أن تحل محله الكلمات بالخط المائل في الجملة السابقة، عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي، أو استبداله في حالة أطر التقرير المالي الأخرى المنطبقة بكلمات تصف الأمور التي تهدف القوائم المالية لعرضها.

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] طبقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق].

وصف إطار التقرير المالي المنطبق وكيف يمكن أن يؤثر على رأي المراجع

أ٢٨. المقصود من تحديد إطار التقرير المالي المنطبق في رأي المراجع هو إعلام مستخدمي تقرير المراجع بالسياق الذي تم فيه إبداء رأي المراجع؛ وليس المقصود الحد من التقويم الذي تتطلبه الفقرة ١٤. ويتم تحديد إطار التقرير المالي المنطبق بمصطلحات مثل:

" ... وفقاً للمعايير الدولية التقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين" أو

" ... وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الدولة (ص) ..."

أ٢٩. عندما يشمل إطار التقرير المالي المنطبق معايير تقرير مالي ومتطلبات نظامية أو تنظيمية، يتم تحديد الإطار بمصطلحات مثل "... وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين[*] ومتطلبات نظام الشركات في الدولة (ص)". ويتناول معيار المراجعة (٢١٠) الظروف التي توجد فيها أوجه تعارض بين معايير التقرير المالي والمتطلبات النظامية أو التنظيمية.[٢٦]

أ٣٠. كما هو مُبين في الفقرة أ١٣، قد تُعَد القوائم المالية وفقاً لإطارين من أطر التقرير المالي، وبناءً عليه يعد كلاهما إطار تقرير مالي منطبق. وبالتالي، يتم أخذ كل إطار في الحسبان بشكل منفصل عند تكوين رأي المراجع عن القوائم المالية، ويشير رأي المراجع وفقاً للفقرات ٢٥–٢٧ إلى كلٍّ من الإطارين على النحو الآتي:

(أ) في حالة التزام القوائم المالية بكل إطار على حدة، يتم إبداء رأيين: وهما، رأي بأن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لأحد إطاريّ التقرير المالي المنطبقين (على سبيل المثال، الإطار الوطني)، ورأي بأن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار التقرير المالي الآخر المنطبق (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية). وقد يتم إبداء هذين الرأيين بشكل منفصل، أو في جملة واحدة (على سبيل المثال، تعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...]، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الدولة (ص)، ووفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية).

(ب) في حالة التزام القوائم المالية بأحد الإطارين دون الإطار الآخر، يمكن إبداء رأي غير معدل بأن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار واحد (على سبيل المثال، الإطار الوطني)، وإبداء رأي مُعدَّل فيما يتعلق بالإطار الآخر (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية) وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

أ٣١. كما هو مُبين في الفقرة أ١٠، قد توضح القوائم المالية التزامها بإطار التقرير المالي المنطبق، وإضافة لذلك، تفصح عن مدى التزامها بإطار تقرير مالي آخر. ويُغطي رأي المراجع تلك المعلومات الإضافية إذا لم يكن من الممكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية (انظر الفقرتين ٥٣ و٥٤ وما يتعلق بهما من مواد تطبيقية في الفقرات أ٧٨–أ٨٤). وبناءً عليه:

(أ) إذا كان الإفصاح عن الالتزام بالإطار الآخر مضلِّلاً، فيتم إبداء رأي مُعدَّل وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

(ب) إذا كان الإفصاح غير مضلل، إلا أن المراجع يرى أنه على قدرٍ كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية، فتتم إضافة فقرة لفت انتباه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)، للفت الانتباه إلى الإفصاح.

أساس الرأي (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٣٢. يقدم قسم أساس الرأي سياقاً مهماً عن رأي المراجع. وعليه، يتطلب هذا المعيار أن يكون قسم أساس الرأي تالياً مباشرةً لقسم الرأي في تقرير المراجع.

أ٣٣. إن الإشارة إلى المعايير المستخدمة تخبر مستخدمي تقرير المراجع بأن المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير مستقرة.

---

* يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير أو أراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

[٢٦] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٨

المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة (راجع: الفقرة ٢٨(ج))

أ٣٤. يؤدي تحديد الدولة المُنشئة للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة إلى زيادة الشفافية بشأن تلك المتطلبات المتعلقة بارتباط المراجعة ذي الصلة. ويوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تشمل عادةً الجزأين (أ) و(ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.[٢٧] وعندما تتضمن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تلك القواعد، فإن العبارة قد تشير أيضاً إليها. وإذا كانت قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين تشكل جميع المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالمراجعة، فلا يلزم أن تحدَّد في العبارة الدولة المُنشئة(*).

أ٣٥. في بعض الدول، قد توجد المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة في عدة مصادر مختلفة، مثل القواعد الأخلاقية والقواعد والمتطلبات الإضافية في الأنظمة أو اللوائح. وعندما تكون متطلبات الاستقلال والمتطلبات الأخلاقية الأخرى ذات الصلة مُضمَّنة في عدد محدود من المصادر، فقد يختار المراجع تسمية المصدر (المصادر) ذي الصلة (على سبيل المثال، اسم القاعدة أو اللائحة المنطبقة في الدولة المعنية)، أو قد يشير إلى مصطلح مفهوم على نطاق واسع يُلخص بشكل مناسب تلك المصادر (على سبيل المثال، متطلبات الاستقلال لعمليات مراجعة المنشآت الخاصة في الدولة (ص)).

أ٣٦. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية أو شروط ارتباط المراجعة من المراجع أن يقدم في تقريره معلومات أكثر تحديداً حول مصادر المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، المنطبقة على مراجعة القوائم المالية.

أ٣٧. عند تحديد قدر المعلومات الذي من المناسب إدراجه في تقرير المراجع عندما تكون هناك مصادر متعددة للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بمراجعة القوائم المالية، فإن ثمّة عامل مهم ينبغي أخذه في الحسبان يتمثل في تحقيق التوازن بين الشفافية وخطر حجب المعلومات المفيدة الأخرى في تقرير المراجع.

اعتبارات خاصة لعمليات مراجعة المجموعات

أ٣٨. في عمليات مراجعة المجموعات، عندما تكون هناك مصادر متعددة للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، تتعلق الإشارة إلى الدولة في تقرير المراجع عادةً بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على فريق ارتباط المجموعة. والسبب في هذا هو أنه عند مراجعة إحدى المجموعات، يخضع مراجعو مكونات المجموعة أيضاً للمتطلبات الأخلاقية التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة.[٢٨]

أ٣٩. لا تضع معايير المراجعة متطلبات استقلال أو متطلبات أخلاقية معينة للمراجعين، بما في ذلك مراجعي المكونات، وبالتالي لا توسِّع أو تتجاوز بأية طريقة أخرى متطلبات الاستقلال في قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية أو المتطلبات الأخلاقية الأخرى التي يخضع لها فريق ارتباط المجموعة، كما لا تتطلب معايير المراجعة من مراجع المكوّن في جميع الحالات أن يخضع لنفس متطلبات الاستقلال المحددة التي تنطبق على فريق ارتباط المجموعة. ونتيجة لذلك، فإن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، في حالة مراجعة المجموعات قد تكون معقدة. ويقدم معيار المراجعة (٦٠٠)[٢٩] إرشادات للمراجعين عند تنفيذ أعمال على المعلومات المالية لمكون ما من أجل مراجعة المجموعة، بما في ذلك الحالات التي لا يستوفي فيها مراجع المكوّن متطلبات الاستقلال التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة.

الأمور الرئيسة للمراجعة (راجع: الفقرة ٣١)

أ٤٠. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة عند مراجعة منشآت أخرى بخلاف المنشآت المدرجة، على سبيل المثال، المنشآت التي يتم وصفها في تلك الأنظمة أو اللوائح بأنها منشآت ذات مصلحة عامة.

---

٢٧ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ١٦

* يجب أن يشير المراجع إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

٢٨ معيار المراجعة (٦٠٠)، الفقرة أ٣٧

٢٩ معيار المراجعة (٦٠٠)، الفقرتان ١٩ و٢٠

أ٤١. قد يقرر المراجع أيضاً الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في حالة بعض المنشآت الأخرى، بما في ذلك تلك التي قد تكون ذات مصلحة عامة مهمة، على سبيل المثال بسبب وجود عدد كبير وقطاع عريض من أصحاب المصالح ونظراً لطبيعة وحجم الأعمال. وقد يكون من بين أمثلة تلك المنشآت المؤسسات المالية (مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد) ومنشآت أخرى مثل المنشآت الخيرية.

أ٤٢. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراجع الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، ويوضح أن أدوار الإدارة والمكلفين بالحوكمة عند الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة للمنشأة تعتمد على ترتيبات الحوكمة في المنشأة والأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.[٣٠] ويتطلب معيار المراجعة (٢١٠) أيضاً أن يتضمن خطاب ارتباط المراجعة، أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، إشارة إلى الشكل والمضمون المتوقع لأي تقارير سيصدرها المراجع.[٣١] وعندما لا يكون المراجع مطالباً على أي نحو آخر بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، يوضح معيار المراجعة (٢١٠)[٣٢] أنه قد يكون من المفيد للمراجع أن يدرج في شروط ارتباط المراجعة إشارة إلى إمكانية الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع، وفي بعض الدول، قد يكون من الضروري للمراجع أن يدرج إشارة إلى مثل هذه الإمكانية للاحتفاظ بالقدرة على القيام بهذا الإبلاغ.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٤٣. المنشآت المدرجة ليست شائعة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون منشآت القطاع العام مهمة نظراً لحجمها أو تعقيدها أو من منظور جوانب المصلحة العام. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون المراجع في منشآت القطاع العام مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو قد يقرر على أي نحو آخر، الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره.

المسؤوليات عن القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٣٣، ٣٤)

أ٤٤. يوضح معيار المراجعة (٢٠٠) الافتراض الأساس، فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، الذي على أساسه يتم إجراء المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.[٣٣] وتتحمل الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، المسؤولية عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عند الاقتضاء، عرضها العادل. وتتحمل الإدارة أيضاً المسؤولية عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ. ويتضمن وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير المراجع إشارة إلى كلتا المسؤوليتين، حيث يساعد ذلك في توضيح الافتراض الأساس الذي تمت المراجعة على أساسه للمستخدمين. ويستخدم معيار المراجعة (٢٦٠) مصطلح "المكلفين بالحوكمة" لوصف الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) المسؤولة عن الإشراف على المنشأة، ويتضمن نقاشاً بشأن تنوع هياكل الحوكمة عبر الدول وبحسب نوع المنشأة.

أ٤٥. قد توجد ظروف يكون من المناسب فيها للمراجع أن يضيف إلى أوصاف مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة الواردة في الفقرتين ٣٤ و٣٥، ليعكس المسؤوليات الإضافية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية في سياق الدولة المعنية أو طبيعة المنشأة.

أ٤٦. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراجع الاتفاق على مسؤوليات الإدارة في خطاب ارتباط، أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.[٣٤] ويوفر معيار المراجعة (٢١٠) بعض المرونة عند القيام بذلك عن طريق توضيح أنه إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تحدد مسؤوليات الإدارة، وحسب مقتضى الحال، مسؤوليات المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بالتقرير المالي، فقد يقرر المراجع أن النظام أو اللائحة تتضمن مسؤوليات هي بحسب حكمه المهني مكافئة في تأثيرها لتلك الواردة في معيار المراجعة (٢١٠). وفيما يتعلق بتلك المسؤوليات التي تُعَد مكافئة، قد يستخدم المراجع نص النظام أو اللائحة لوصفها في خطاب الارتباط، أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب. وفي تلك الحالات، قد يُستخدم هذا النص أيضاً في تقرير المراجع لوصف مسؤوليات الإدارة وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٣٤(أ) من هذا المعيار. وفي ظروف أخرى، بما في ذلك عندما يقرر المراجع عدم استخدام نص النظام أو اللائحة الوارد في خطاب الارتباط، تُستخدم الصيغة الواردة في الفقرة ٣٤(أ) من هذا المعيار. وإضافة إلى تضمين وصف

[٣٠] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرتان ٩ وأ٢٢

[٣١] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٠

[٣٢] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة أ٢٥

[٣٣] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣ (ي).

[٣٤] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦ (ب) (١)-(٢).

مسؤوليات الإدارة في تقرير المراجع، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٣٤، قد يشير المراجع إلى وصف أكثر تفصيلاً لهذه المسؤوليات عن طريق تضمين إشارة إلى المصدر الذي يمكن الحصول منه على تلك المعلومات (على سبيل المثال، في التقرير السنوي للمنشأة أو الموقع الإلكتروني لسلطة معنية).

أ٤٧. في بعض الدول، قد تشير الأنظمة أو اللوائح، التي تحدد مسؤوليات الإدارة، بشكل خاص إلى المسؤولية عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظام المحاسبي. وحيث إن الدفاتر والسجلات والنظم تُعَد جزءاً لا يتجزأ من الرقابة الداخلية (حسب التعريف الوارد في معيار المراجعة (٣١٥)[٣٥])، فإن الأوصاف الواردة في معيار المراجعة (٢١٠) وفي الفقرة ٣٣ لا تشير إليها تحديداً.

أ٤٨. يقدم ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية لكيفية تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٣٤ (ب) عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وفي حالة استخدام إطار تقرير مالي منطبق آخر بخلاف المعايير الدولية للتقرير المالي، فإن العبارات التوضيحية الواردة في ملحق هذا المعيار قد تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقرير المالي الآخر في ظل الظروف القائمة.

الإشراف على آلية التقرير المالي (راجع: الفقرة ٣٥)

أ٤٩. عندما يشارك بعض، وليس كل، الأفراد المشاركين في الإشراف على آلية التقرير المالي في إعداد القوائم المالية أيضاً، فإن الوصف الذي تتطلبه الفقرة ٣٥ من هذا المعيار قد يحتاج إلى تعديل، ليعكس بشكل مناسب الظروف الخاصة بالمنشأة. وعندما يكون الأفراد المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي هم أنفسهم المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، فلا يتطلب الأمر الإشارة إلى مسؤوليات الإشراف.

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرات ٣٧-٤٠)

أ٥٠. يمكن تكييف وصف مسؤوليات المراجع الذي تتطلبه الفقرات ٣٧-٤٠ من هذا المعيار ليعكس الطبيعة الخاصة للمنشأة، على سبيل المثال، عندما يتناول تقرير المراجع قوائم مالية موحدة. ويتضمن المثال التوضيحي (٢) الوارد في ملحق هذا المعيار مثالاً على كيفية القيام بذلك.

أهداف المراجع (راجع: الفقرة ٣٨ (أ))

أ٥١. يوضح تقرير المراجع أن أهداف المراجع تتمثل في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأي المراجع. وذلك على خلاف مسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

وصف الأهمية النسبية (راجع: الفقرة ٣٨ (ج))

أ٥٢. يقدم ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية لكيفية تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٣٨ (ج)، والمتعلق بتقديم وصف للأهمية النسبية، عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وفي حالة استخدام إطار تقرير مالي منطبق آخر بخلاف المعايير الدولية للتقرير المالي، فإن العبارات التوضيحية المعروضة في ملحق هذا المعيار قد تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقرير المالي الآخر في ظل الظروف القائمة.

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمعيار المراجعة (٧٠١) (راجع: الفقرة ٤٠ (ج))

أ٥٣. قد يرى المراجع أيضاً أنه من المفيد تقديم معلومات إضافية عند وصف مسؤولياته، تتعدى ما هو مطلوب بموجب الفقرة ٤٠ (ج). فعلى سبيل المثال، قد يشير المراجع إلى المتطلب الوارد في الفقرة ٩ من معيار المراجعة (٧٠١) الذي يقضي بتحديد الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه عند تنفيذ المراجعة، مع الأخذ في الحسبان المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهري المقيم أو المخاطر المهمة المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)؛ وأحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية والتي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير؛ والتأثيرات الواقعة على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة.

[٣٥] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ٤ (ج).

موضع وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٤١، ٥٠ (ي))

أ٥٤. يُعد إدراج المعلومات التي تتطلبها الفقرتان ٣٩ و٤٠ من هذا المعيار في ملحق مرفق بتقرير المراجع، أو الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية يحتوي على تلك المعلومات، عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، طريقة مفيدة لتبسيط محتوى تقرير المراجع. ولكن لأن وصف مسؤوليات المراجع يحتوي على معلومات تُعد ضرورية للوفاء بتوقعات المستخدمين من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة، فيجب إدراج إشارة في تقرير المراجع إلى المكان الذي يمكن منه الوصول إلى تلك المعلومات.

الإدراج في ملحق (راجع: الفقرتين ٤١ (ب)، ٥٠ (ي))

أ٥٥. تسمح الفقرة ٤١ للمراجع بإدراج الإفادات التي تتطلبها الفقرتان ٣٩ و٤٠ والتي تصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية في ملحق مرفق بتقرير المراجع، شريطة إضافة إشارة مناسبة في متن تقرير المراجع إلى الموضع المراد في الملحق. وفيما يلي مثال توضيحي للكيفية التي يمكن بها الإشارة في تقرير المراجع إلى مثل هذا الملحق:

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

> تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.
>
> ويحتوي الملحق (X) من هذا التقرير على وصف أكثر تفصيلاً لمسؤولياتنا عن مراجعة القوائم المالية. ويشكل هذا الوصف، الذي يقع في [رقم الصفحة أو إشارة أخرى محددة إلى موضع الوصف]، جزءاً من تقريرنا.

الإشارة إلى موقع إلكتروني لسلطة معنية (راجع: الفقرتين ٤١ (ج)، ٤٢)

أ٥٦. توضح الفقرة ٤١ أن المراجع يمكن أن يشير إلى وصف لمسؤولياته على موقع إلكتروني لسلطة معنية، فقط إذا كان ذلك مسموحاً به بشكل صريح بموجب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية. وقد تصف المعلومات على الموقع الإلكتروني، التي يتم تضمينها في تقرير المراجع عن طريق إشارة محددة إلى المكان الذي توجد فيه تلك المعلومات على الموقع الإلكتروني، عمل المراجع أو المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة على نطاق أوسع، إلا أنها لا يمكن أن تكون متعارضة مع الوصف المطلوب في الفقرتين ٣٩ و٤٠ من هذا المعيار. ويعني هذا أن صيغة وصف مسؤوليات المراجع على الموقع الإلكتروني قد تكون أكثر تفصيلاً، أو قد تتناول أموراً أخرى تتعلق بمراجعة القوائم المالية، بشرط أن تعكس تلك الصيغة الأمور التي تتناولها الفقرتان ٣٩ و٤٠ دون أن تتعارض معها.

أ٥٧. يمكن أن تكون السلطة المعنية هيئة وطنية لوضع معايير المراجعة أو سلطة تنظيمية أو هيئة مراجعة إشرافية. وتحظى تلك المؤسسات بوضع جيد يؤهلها لضمان دقة المعلومات القياسية واكتمالها واستمرار توفرها. ولن يكون من المناسب للمراجع أن يقوم بصون أي موقع إلكتروني من ذلك القبيل. وفيما يلي مثال توضيحي للكيفية التي يمكن بها الإشارة في تقرير المراجع إلى مثل هذا الموقع الإلكتروني:

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

> تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

ويحتوي الموقع الإلكتروني لـ [اسم المؤسسة] على وصف أكثر تفصيلاً لمسؤولياتنا عن مراجعة القوائم المالية، وذلك على الرابط التالي: [عنوان الموقع الإلكتروني]. ويشكل هذا الوصف جزءاً من تقريرنا.

مسؤوليات التقرير الأخرى (راجع: الفقرات ٤٣-٤٥)

أ٥٨. في بعض الدول، قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية للتقرير عن أمور أخرى تُضاف إلى مسؤولياته بموجب معايير المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يُطلب من المراجع التقرير عن أمور معينة إذا استرعت انتباهه أثناء مراجعة القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المراجع تنفيذ إجراءات إضافية محددة وإعداد تقرير بشأنها، أو إبداء رأي في أمور محددة، مثل مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية، أو الرقابة الداخلية على التقرير المالي، أو تقديم معلومات أخرى. وغالباً ما توفر معايير المراجعة في الدولة المعنية إرشادات بشأن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمسؤوليات التقرير الإضافية المحددة في تلك الدولة.

أ٥٩. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة أو قد تسمح للمراجع بالتقرير عن هذه المسؤوليات الأخرى كجزء من تقريره عن القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المراجع أو قد يُسمح له بالتقرير عنها في تقرير منفصل.

أ٦٠. لا تسمح الفقرات ٤٣-٤٥ من هذا المعيار بالجمع بين عرض مسؤوليات التقرير الأخرى وعرض مسؤوليات المراجع بموجب معايير المراجعة إلا عندما تتناول هذه المسؤوليات نفس الموضوعات، وعندما تميز صيغة تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن تلك التي تكون بموجب معايير المراجعة. ومثل هذا التمييز الواضح قد يجعل من الضروري الإشارة في تقرير المراجع إلى مصدر مسؤوليات التقرير الأخرى، والنص فيه على أن تلك المسؤوليات تتعدى تلك المطلوبة بموجب معايير المراجعة. وفي غير ذلك، يتطلب الأمر تناول مسؤوليات التقرير الأخرى في قسم منفصل في تقرير المراجع بعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"، أو أي عنوان آخر يناسب محتوى القسم. وفي مثل هذه الحالات، تتطلب الفقرة ٤٤ من المراجع أن يذكر مسؤوليات التقرير بموجب معايير المراجعة تحت عنوان "التقرير عن مراجعة القوائم المالية".

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط (راجع: الفقرة ٤٦)

أ٦١. يتطلب معيار رقابة الجودة (١)[٣٦] من المكتب وضع سياسات وإجراءات لتوفير تأكيد معقول بأن الارتباطات يتم تنفيذها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. وبغض النظر عن هذه المتطلبات لمعيار رقابة الجودة (١)، فإن تسمية الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع يهدف إلى توفير مزيد من الشفافية لمستخدمي تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة مدرجة.

أ٦٢. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية أن يتضمن تقرير المراجع اسم شريك الارتباط المسؤول عن عمليات مراجعة أخرى بخلاف تلك التي تمثل مراجعة لقوائم مالية خاصة بمنشآت مدرجة. وقد يُطلب من المراجع أيضاً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية، أو قد يقرر من تلقاء نفسه، إدراج معلومات إضافية تتعدى ذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقريره وذلك لزيادة التعرف على الشريك المسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال، رقم الرخصة المهنية له في الدولة التي يمارس فيها عمله.

أ٦٣. في حالات نادرة، قد يتعرف المراجع على معلومات أو قد يواجه تجارب تشير إلى احتمالية وجود تهديد للأمن الشخصي، وأنه إذا أُعلن عن هوية الشريك المسؤول عن الارتباط للعموم، فقد يتسبب ذلك في ضرر مادي له، أو لأعضاء آخرين في فريق الارتباط أو أفراد آخرين ذوي علاقة وثيقة بهم. غير أن هذا التهديد لا يشمل، على سبيل المثال، تهديدات المساءلة النظامية أو العقوبات النظامية أو التنظيمية أو المهنية. وقد ينتج عن المناقشات مع المكلفين بالحوكمة بشأن الظروف التي قد تؤدي إلى ضرر مادي معلوماتٌ إضافية حول احتمالية أو خطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي. وقد تضع الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية مزيداً من المتطلبات ذات الصلة بتحديد ما إذا كان من الممكن إغفال الإفصاح عن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط.

---

[٣٦] معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ٣٢

توقيع المراجع (راجع: الفقرة ٤٧)

أ٦٤. يكون توقيع المراجع إما باستخدام اسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع أو بكليهما، حسب مقتضى الحال في الدولة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المراجع، قد يكون المراجع مطالباً في دول معينة أن يفصح في تقريره عن المُسمَّى المحاسبي المهني للمراجع، أو حقيقة أن المراجع أو المكتب، حسب مقتضى الحال، قد تم اعتماده من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

أ٦٥. في بعض الحالات، قد تسمح الأنظمة أو اللوائح باستخدام توقيعات إلكترونية في تقرير المراجع.

تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٤٩)

أ٦٦. يعلم مستخدم تقرير المراجع من خلال تاريخ هذا التقرير أن المراجع قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والمعاملات التي علم بها المراجع والتي حدثت حتى ذلك التاريخ. ويتناول معيار المراجعة (٥٦٠)[٣٧] مسؤولية المراجع عن الأحداث والمعاملات التي تمت بعد تاريخ تقرير المراجع.

أ٦٧. حيث إن المراجع يقدم رأياً في القوائم المالية، والقوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة، فإن المراجع لا يُعد في وضع يتيح له استنتاج أنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يتم الحصول على أدلة بأن جميع القوائم والإفصاحات التي تتألف منها القوائم المالية قد تم إعدادها وأن الإدارة قد قبلت بتحمل المسؤولية عنها.

أ٦٨. في بعض الدول، تحدد الأنظمة أو اللوائح الأفراد أو الجهات (على سبيل المثال، المدراء) المسؤولين عن استنتاج أن جميع القوائم المالية والإفصاحات التي تشملها قد تم إعدادها، وتحدد كذلك آلية الاعتماد اللازمة. وفي تلك الحالات، يتم الحصول على الأدلة المتعلقة بهذا الاعتماد قبل تاريخ التقرير عن القوائم المالية. ومع ذلك، ففي دول أخرى، لا تكون آلية الاعتماد مُحدَّدة في الأنظمة أو اللوائح. وفي مثل هذه الحالات، يتم النظر في الإجراءات التي تتبعها المنشأة عند إعداد قوائمها المالية والانتهاء منها في ضوء هياكل إدارتها وحوكمتها، من أجل التعرف على الأفراد أو الجهة التي لديها سلطة استنتاج أن جميع القوائم التي تشملها القوائم المالية بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها. وفي بعض الحالات، يحدد نظام أو لائحة أيضاً المرحلة في آلية التقرير عن القوائم المالية، التي من المتوقع أن تكتمل عندها المراجعة.

أ٦٩. في بعض الدول، يتطلب الأمر اعتماد القوائم المالية بشكل نهائي من قبل المساهمين قبل إصدار القوائم المالية للعموم. وفي هذه الدول، لا يُعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين ضرورياً لكي يستنتج المراجع أنه قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويكون تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض معايير المراجعة هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم والإفصاحات التي تشملها القوائم المالية قد تم إعدادها وأنهم يقرون بتحمل المسؤولية عنها.

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة ٥٠)

أ٧٠. يوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أن المراجع قد يكون مطالباً بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة.[٣٨] وعندما تتعلق الاختلافات بين المتطلبات النظامية أو التنظيمية ومعايير المراجعة فقط بتنسيق وصيغة تقرير المراجع، فإن المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٠(أ)-(س) تبين الحد الأدنى من العناصر التي يلزم إدراجها في تقرير المراجع كشرط لإمكانية الإشارة لمعايير المراجعة. وفي تلك الظروف، لا تكون هناك حاجة لتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٢١-٤٩ التي لم يتم تضمينها في الفقرة ٥٠ (أ)-(س)، بما في ذلك على سبيل المثال، الترتيب المطلوب لقسمي الرأي وأساس الرأي.

أ٧١. في حالة عدم تعارض المتطلبات المحددة في دولة معينة مع المعايير الدولية للمراجعة، فإن التصميم والصيغة المطلوبة بموجب الفقرات ٢١-٤٩ من هذا المعيار تساعد مستخدمي تقرير المراجع في التعرف بصورة أسهل على تقرير المراجع الذي يكون مُعدّاً لعملية مراجعة تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة.

[٣٧] معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرات ١٠-١٧

[٣٨] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٥٧

المعلومات المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٧٠١) (راجع: الفقرة ٥٠ (ح))

أ٧٢. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع توفير معلومات إضافية عن المراجعة التي تم تنفيذها، والتي قد تتضمن معلومات تتسق مع أهداف معيار المراجعة (٧٠١)، أو قد تصف طبيعة ومدى الاتصال المتعلق بتلك الأمور.

أ٧٣. لا تلغي معايير المراجعة الأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية. وفي حالة انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، فلا يمكن الإشارة إلى معايير المراجعة في تقرير المراجع إلا إذا كان القسم المطلوب بموجب الفقرة ٥٠ (ح) من هذا المعيار لا يتعارض، عند تطبيق الأنظمة أو اللوائح، مع متطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٠١). وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى تكييف جوانب معينة من الإبلاغ في تقريره عن الأمور الرئيسة للمراجعة التي يتطلبها معيار المراجعة (٧٠١)، على سبيل المثال عن طريق:

- تعديل العنوان "الأمور الرئيسة للمراجعة"، إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تفرض عنواناً معيناً؛
- شرح سبب تقديم المعلومات المطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح في تقرير المراجع، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى النظام أو اللائحة ذات الصلة، ووصف كيفية تعلق تلك المعلومات بالأمور الرئيسة للمراجعة؛
- الإضافة إلى المعلومات المفروضة، عندما تفرض الأنظمة أو اللوائح طبيعة الوصف ومداه، وذلك لتحقيق وصف عام، يتسق مع المتطلب الوارد في الفقرة ١٣ من معيار المراجعة (٧٠١)، لكل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة.

أ٧٤. يتناول معيار المراجعة (٢١٠) الظروف التي تفرض فيها الأنظمة أو اللوائح في الدولة ذات الصلة تنسيق تقرير المراجع، الذي يتضمن على وجه الخصوص رأي المراجع، أو تفرض صياغة التقرير بمصطلحات تختلف بشكل جوهري عن متطلبات معايير المراجعة. وفي هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراجع تقويم:

(أ) ما إذا كان من المحتمل أن يُسيء المستخدمون فهم التأكيد الذي تم التوصل إليه من مراجعة القوائم المالية، وإذا كان الأمر كذلك،

(ب) ما إذا كان تضمين تفسير إضافي في تقرير المراجع يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

وإذا استنتج المراجع أن التفسير الإضافي في تقرير المراجع لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فإن معيار المراجعة (٢١٠) يتطلب ألا يقبل المراجع ارتباط المراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ووفقاً لمعيار المراجعة (٢٠١)، لا يُعد ارتباط المراجعة المُنفَّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لمعايير المراجعة. وعليه، فلا يذكر المراجع في تقريره أية إشارة إلى أن المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.[٣٩]

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧٥. قد يكون لدى مراجعي منشآت القطاع العام أيضاً القدرة بمقتضى الأنظمة أو اللوائح للتقرير العلني، إما في تقرير المراجع أو في تقرير إضافي، عن أمور معينة قد تتضمن معلومات تتسق مع أهداف معيار المراجعة (٧٠١). وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى تكييف جوانب معينة من الإبلاغ في تقريره عن الأمور الرئيسة للمراجعة التي يتطلبها معيار المراجعة (٧٠١) أو إدراج إشارة في تقريره إلى وجود وصف للأمر في التقرير الإضافي.

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لكلٍ من معايير المراجعة لدولة معينة والمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية[*] (راجع: الفقرة ٥١)

أ٧٦. قد يشير المراجع في تقريره إلى القيام بالمراجعة وفقاً لكل من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ووفقاً لمعايير مراجعة وطنية، وذلك عندما يلتزم بكل المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بالمراجعة، بالإضافة إلى الالتزام بمعايير المراجعة الوطنية ذات الصلة.[٤٠]

---

٣٩ معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٢١.

* وفقاً لقرار مجلس ادارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالتحول الى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.

أ٧٧. لا تُعَد الإشارة إلى كلٍ من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ومعايير المراجعة الوطنية إشارة مناسبة في حال وجود تعارض بين متطلبات المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ومتطلبات معايير المراجعة الوطنية، وكان من شأن هذا التعارض أن يقود المراجع إلى تكوين رأي مختلف أو إلى عدم تضمين فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر تتطلبها معايير المراجعة في الظروف ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالة، يشير تقرير المراجع فقط إلى معايير المراجعة (سواء المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، أو معايير المراجعة الوطنية) التي تم إعداد تقرير المراجع وفقاً لها(**).

المعلومات الإضافية المعروضة مع القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٥٣، ٥٤)

أ٧٨. في بعض الظروف، قد يكون مطلوباً من المنشأة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير، أو قد تختار بشكل طوعي، أن تعرض إلى جانب القوائم المالية معلومات إضافية غير مطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق. فعلى سبيل المثال، قد يتم عرض معلومات إضافية لتعزيز فهم المستخدم لإطار التقرير المالي المنطبق، أو لتوفير توضيح إضافي حول بنود محددة في القوائم المالية. ويتم عرض هذه المعلومات عادةً إما في جداول إضافية أو كإيضاحات إضافية.

أ٧٩. توضح الفقرة ٥٣ من هذا المعيار أن رأي المراجع يغطي المعلومات الإضافية التي تُعَد جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها أو طريقة عرضها. ويعد هذا التقويم مسألة حكم مهني. وللتوضيح:

- عندما تتضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية توضيحاً أو مطابقة لمدى التزام القوائم المالية بإطار تقرير مالي آخر، فقد يرى المراجع أن هذه معلومات إضافية لا يمكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية. ويغطي رأي المراجع أيضاً عندئذٍ الإيضاحات أو الجداول الإضافية التي توضع لها إشارات مرجعية في القوائم المالية.
- عند وجود حساب إضافي للربح والخسارة يفصح عن بنود إنفاق محددة كجدول منفصل مُضمَّن كملحق للقوائم المالية، فقد يرى المراجع أن هذه معلومات إضافية يمكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية.

أ٨٠. لا تحتاج المعلومات الإضافية التي يغطيها رأي المراجع إلى الإشارة إليها بشكل خاص في تقرير المراجع، وذلك عندما تكون الإشارة إلى الإيضاحات في وصف القوائم التي تشملها القوائم المالية في تقرير المراجع كافية.

أ٨١. قد لا تتطلب الأنظمة أو اللوائح مراجعة المعلومات الإضافية، وقد تقرر الإدارة أن تطلب من المراجع عدم تضمين المعلومات الإضافية في نطاق مراجعة القوائم المالية.

أ٨٢. يتضمن تقويم المراجع لما إذا كانت المعلومات الإضافية غير المُراجعة معروضة بطريقة يمكن أن تُفسَّر على أنها مشمولة في رأي المراجع، على سبيل المثال، مكان عرض تلك المعلومات فيما يتعلق بالقوائم المالية، وأي معلومات إضافية تمت مراجعتها، وما إذا كانت معنونة بشكل واضح بأنها "غير مُراجعة".

أ٨٣. قد تغير الإدارة طريقة عرض المعلومات الإضافية غير المُراجعة، التي يمكن تفسيرها على أن رأي المراجع يغطيها، على سبيل المثال، عن طريق:

- حذف أية إشارات مرجعية من القوائم المالية إلى الجداول الإضافية غير المُراجعة أو الإيضاحات غير المُراجعة بحيث يكون التمييز بين المعلومات المُراجعة وغير المُراجعة واضحاً بشكل كافٍ.
- وضع المعلومات الإضافية غير المُراجعة خارج القوائم المالية، أو إذا كان ذلك غير ممكن في ظل الظروف القائمة، القيام كحد أدنى بوضع الإيضاحات غير المُراجعة معاً في نهاية الإيضاحات المطلوبة المرفقة بالقوائم المالية، مع عنونتها بوضوح على أنها غير مُراجعة. ويمكن أن يُساء تفسير الإيضاحات غير المُراجعة المتداخلة مع الإيضاحات المُراجعة ويُعتقد أنه قد تمت مراجعتها.

أ٨٤. إن حقيقة كون المعلومات الإضافية غير مُراجعة لا تعفي المراجع من مسؤولياته الموضحة في معيار المراجعة (٧٢٠).

** وفقاً لقرار مجلس ادارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالتحول الى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.

الملحق[*]

(راجع: الفقرة أ١٩)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية

- المثال التوضيحي (١): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل
- المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل
- المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل (عندما تكون هناك إشارة إلى مواد موجودة على موقع إلكتروني لسلطة معنية)
- المثال التوضيحي (٤): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار التزام ذي غرض عام

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

المثال التوضيحي (١): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف بعد تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[٤١]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)].

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٤٢]

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها العادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،[٤٣] والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وأحكام نظام الشركات(**)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري سواء بسبب غش أو خطأ.

---

٤١ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب الأنظمة أو اللوائح (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

٤٢ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٤٣ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يلزم الإشارة إلى النظام الأساسي (أو عقد التأسيس)، بحسب مقتضى الحال، إذا كان يتضمن أحكاماً إضافية تتعلق بإعداد القوائم المالية.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة(***).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(****):

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.[٤٤]
- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.
- تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية اكتشفناها أثناء المراجعة.

ونقدم أيضاً للمكلفين بالحوكمة بياناً يفيد بأننا قد التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبلغهم بجميع العلاقات

*** يجب على المراجع أن يسمي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠).

**** توضح الفقرة ٤١(ب) من المعيار (٧٠٠) أن مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية يمكن أن تكون موجودة في ملحق مرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١ (ج) أنه عندما يسمح نظام أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية صراحةً بذلك، فيمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

٤٤ يتم تعديل هذه الجملة، عند الاقتضاء، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، ونبلغهم أيضاً عند الاقتضاء بالتدابير الوقائية ذات العلاقة.

ومن بين الأمور التي نتواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثمّ تُعَد هذه الأمور هي الأمور الرئيسة للمراجعة. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو عندما نرى، في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريرنا لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المراجع اعتماداً على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى للمراجع التي تحددها الأنظمة أو اللوائح المحلية أو معايير المراجعة الوطنية. ويجب تناول الأمور التي تناولتها الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية (يُشار إليها بلفظ "مسؤوليات التقرير الأخرى") ضمن هذا القسم ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى نفس الموضوعات المعروضة ضمن مسؤوليات التقرير التي تتطلبها معايير المراجعة كجزء من قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية". وقد يتم الجمع بين التقرير عن مسؤوليات التقرير الأخرى التي تتناول نفس الموضوعات التي تتطلبها معايير المراجعة (أي تضمينها في قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز الصيغة الواردة في تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير الذي تتطلبه معايير المراجعة عندما يوجد اختلاف من ذلك القبيل.

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*[*]]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

<u>المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل</u>

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة تُعد مراجعة مجموعة لمنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة[٤٥]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأداءها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً لقواعد

[٤٥] العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[*يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)*]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[*يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*].

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة[٤٦]

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الموحدة وعرضها العادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،[٤٧] والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وأحكام نظام الشركات(**)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية موحدة خالية من التحريف الجوهري سواء بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية الموحدة، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية المجموعة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في المجموعة.(*)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية الموحدة ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية الموحدة.

---

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب الأنظمة أو اللوائح (أو وفقا لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة)عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الاطراف الخارجية.

٤٦ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

٤٧ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يلزم الإشارة إلى النظام الأساسي (أو عقد التأسيس)، بحسب مقتضى الحال، إذا كان يتضمن أحكاماً إضافية تتعلق بإعداد القوائم المالية.

* يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(**):

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية الموحدة، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمجموعة.[٤٨]
- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية الموحدة، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف المجموعة عن البقاء كمنشأة مستمرة.
- تقويم العرض العام للقوائم المالية الموحدة وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية الموحدة تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.
- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو الأنشطة التجارية داخل المجموعة، لإبداء رأي في القوائم المالية الموحدة. ونحن مسؤولون عن توجيه عملية مراجعة المجموعة والإشراف عليها وتنفيذها. ونظل وحدنا المسؤولين عن رأي المراجعة.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية اكتشفناها أثناء المراجعة.

ونقدم أيضاً للمكلفين بالحوكمة بياناً يفيد بأننا قد التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، ونبلغهم أيضاً عند الاقتضاء بالتدابير الوقائية ذات العلاقة.

ومن بين الأمور التي نتواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية الموحدة للفترة الحالية، ومن ثمّ تُعَد هذه الأمور هي الأمور الرئيسة للمراجعة. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو عندما نرى، في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريرنا لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بشكل معقول أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المراجع اعتماداً على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى للمراجع التي تحددها الأنظمة أو اللوائح المحلية أو معايير المراجعة الوطنية. ويجب تناول الأمور التي تناولتها الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية (يُشار إليها بلفظ "مسؤوليات التقرير الأخرى") ضمن هذا القسم ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى نفس الموضوعات المعروضة ضمن مسؤوليات التقرير

** توضح الفقرة ٤١ (ب) من المعيار (٧٠٠) أن مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية يمكن أن تكون موجودة في ملحق مرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) أنه عندما يسمح نظام أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية صراحةً بذلك، فيمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

٤٨ يتم تعديل هذه الجملة، عند الاقتضاء، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية الموحدة.

التي تتطلبها معايير المراجعة كجزء من قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة". وقد يتم الجمع بين التقرير عن مسؤوليات التقرير الأخرى التي تتناول نفس الموضوعات التي تتطلبها معايير المراجعة (أي تضمينها في قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز الصيغة الواردة في تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير الذي تتطلبه معايير المراجعة عندما يوجد اختلاف من ذلك القبيل].

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**
- **يختار المراجع الإشارة إلى وصف مسؤولياته الوارد على موقع إلكتروني لسلطة معنية.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[*يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*].

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٤٩]

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها العادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،[٥٠] والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وأحكام نظام الشركات(**)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري سواء بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة(***).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

ويحتوي الموقع الإلكتروني لـ [اسم المؤسسة] على وصف أكثر تفصيلاً لمسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية، وذلك على الرابط التالي: [*رابط الموقع الإلكتروني*]. ويشكل هذا الوصف جزءاً من تقريرنا.

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقا لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة)عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الاطراف الخارجية.

[٤٩] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

[٥٠] عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يلزم الإشارة إلى النظام الأساسي (أو عقد التأسيس)، بحسب مقتضى الحال، إذا كان يتضمن أحكاماً إضافية تتعلق بإعداد القوائم المالية.

*** يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠).

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٤): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار التزام ذي غرض عام

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مطلوبة بموجب نظام أو لائحة. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).**
- **قام بإعداد القوائم المالية إدارة المنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة (ص) (بعبارة أخرى، إطار تقرير مالي يشمل نظاماً أو لائحة، ومصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين، ولكنه ليس إطار عرض عادل).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة للشركة معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً للنظام (س ص ع) للدولة (ص).

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)].

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٥١]

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً للنظام (س ص ع) للدولة (ص)،[٥٢] وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة(**).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(***):

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.[٥٣]
- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقا لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة)عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الاطراف الخارجية.

٥١ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٥٢ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

*** توضح الفقرة ٤١ (ب) من المعيار (٧٠٠) أن مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية يمكن أن تكون موجودة في ملحق مرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١ (ج) أنه عندما يسمح نظام أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية صراحةً بذلك، فيمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

٥٣ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

كمنشأة مستمرة.

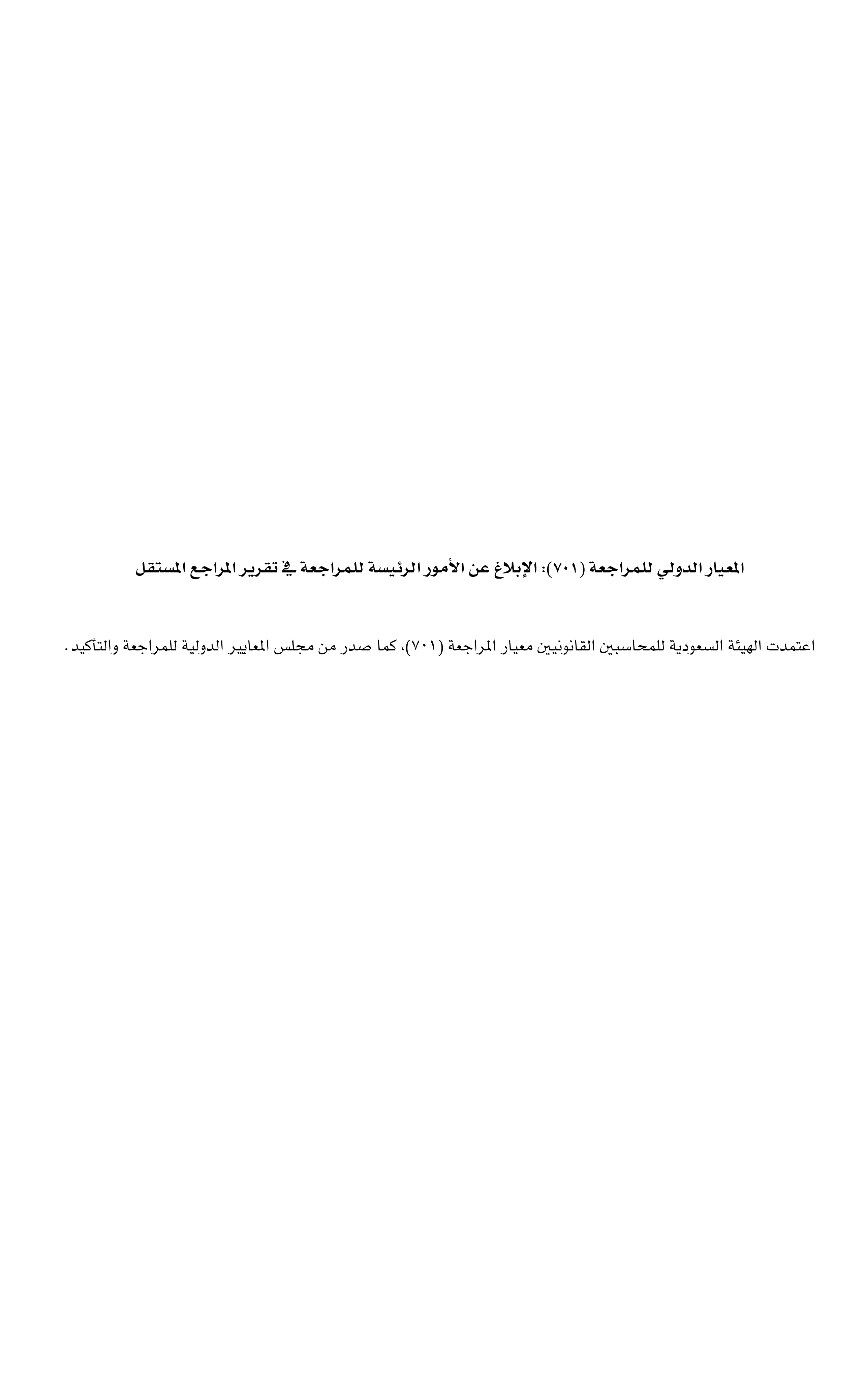
ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية اكتشفناها أثناء المراجعة.

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.



المعيار الدولي للمراجعة (٧٠١): الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٧٠١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠١)

الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٠١) *"الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"* .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع. ويهدف إلى تناول كل من حكم المراجع عما يتم إبلاغه في تقريره وشكل ومحتوى ذلك الإبلاغ.

٢. الغرض من الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة هو تعزيز قيمة الاتصال في تقرير المراجع عن طريق توفير المزيد من الشفافية عن المراجعة التي تم تنفيذها. ويوفر الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين ("المستخدمين المستهدفين") لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. وقد يساعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة أيضاً المستخدمين المستهدفين في فهم المنشأة ومجالات الاجتهاد المُهمة من جانب الإدارة في القوائم المالية المراجعة (راجع: الفقرات أ١–أ٤)

٣. قد يوفر أيضاً الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع للمستخدمين المستهدفين أساساً لزيادة العمل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن بعض الأمور المتعلقة بالمنشأة أو بالقوائم المالية المُراجعة أو بعملية المراجعة التي تم تنفيذها.

٤. يتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع في سياق تكوين المراجع لرأيه في القوائم المالية ككل. ولا يُعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع:

(أ) بديلاً عن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل؛ أو

(ب) بديلاً لإبداء المراجع لرأي معدل، عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب ظروف ارتباط مراجعة معين وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)؛[١]

(ج) بديلاً عن عملية التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)[٢] عند وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ أو

(د) رأياً منفصلاً عن أمور بعينها. (راجع: الفقرات أ٥–أ٨)

٥. ينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، وعلى الظروف التي يقرر المراجع فيها الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره. وينطبق هذا المعيار أيضاً عندما يكون مطلوباً من المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره.[٣] ومع ذلك، يحظر معيار المراجعة (٧٠٥) على المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، ما لم يكن ذلك الإبلاغ مطلوباً بموجب نظام أو لائحة.[٤]

تاريخ السريان

٦. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٧. تتمثل أهداف المراجع في تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة، والإبلاغ عنها عن طريق وصفها في تقرير المراجع، بعد تكوين رأي في القوائم المالية.

---

١ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

٢ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرتان ٢٢ و٢٣

٣ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان ٣٠ و٣١.

٤ معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٢٩

تعريف

٨. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين قرينه أدناه:

الأمور الرئيسة للمراجعة: تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسة للمراجعة من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.

المتطلبات

تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة

٩. يجب على المراجع أن يحدد من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، تلك الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه عند تنفيذ المراجعة. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يلي: (راجع: الفقرات أ٩–أ١٨)

(أ) المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهري المقيَّم أو المخاطر المُهمة المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥).[٥] (راجع: الفقرات أ١٩–أ٢٢)

(ب) أحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية، والتي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير. (راجع: الفقرتين أ٢٣، أ٢٤)

(ج) التأثير الواقع على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة. (راجع: الفقرتين أ٢٥، أ٢٦)

١٠. يجب على المراجع أن يحدد من بين الأمور المحددة وفقاً للفقرة ٩ الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثمّ تُعد هذه الأمور هي الأمور الرئيسة للمراجعة. (راجع: الفقرات أ٩–أ١١، أ٢٧–أ٣٠)

الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة

١١. يجب أن يوضح المراجع كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة في قسم منفصل، وباستخدام عنوان فرعي مناسب، في تقريره تحت العنوان الرئيس "الأمور الرئيسة للمراجعة"، ما لم تكن الظروف الواردة في الفقرتين ١٤ أو ١٥ منطبقة. ويجب أن تنص العبارات الاستهلالية في هذا القسم من تقرير المراجع على أن:

(أ) الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

(ب) هذه الأمور قد تم تناولها في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وعند تكوين رأي المراجع فيها، وأن المراجع لا يقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. (راجع: الفقرات أ٣١–أ٣٣)

الأمور الرئيسة للمراجعة ليست بديلاً لإبداء رأي معدل

١٢. عندما يكون المراجع مطالباً بتعديل الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) نتيجة لأمر ما، فلا يجوز له أن يُبلغ عن هذا الأمر في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره. (راجع: الفقرة أ٥)

وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة

١٣. يجب أن يتضمن وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة الواردة في القسم ذي الصلة من تقرير المراجع إشارة إلى الإفصاحات ذات العلاقة، إن وجدت، في القوائم المالية، ويجب أن يتناول الوصف: (راجع: الفقرات أ٣٤–أ٤١)

(أ) السبب في اعتبار الأمر أحد الأمور التي لها أهمية بالغة عند المراجعة، ومن ثم تم تحديده بأنه أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة؛ (راجع: الفقرات أ٤٢–أ٤٥)

---

٥ معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

(ب) كيفية معالجة الأمر أثناء المراجعة. (راجع: الفقرات أ٤٦–أ٥١)

الظروف التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير المراجع عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة

١٤. يجب على المراجع أن يوضح في تقريره كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة، ما لم: (راجع: الفقرات أ٥٣–أ٥٦)

(أ) تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن هذا الأمر؛ أو (راجع: الفقرة أ٥٢)

(ب) يرى المراجع، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريره لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ. ولا ينطبق ذلك إذا كانت المنشأة قد أفصحت للجمهور عن معلومات بشأن هذا الأمر.

التفاعل بين وصف الأمور الرئيسة للمراجعة والعناصر الأخرى المطلوب إدراجها في تقرير المراجع

١٥. يُعد الأمر الذي ينشأ عنه رأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، أو الذي ينشأ عنه عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)، يُعد بطبيعته من الأمور الرئيسة للمراجعة. ومع ذلك، ففي مثل هذه الظروف، لا يجوز أن يتم إيضاح هذه الأمور في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع، ولا تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٣ و١٤. وبدلاً من ذلك، يجب على المراجع:

(أ) التقرير عن هذه الأمور وفقاً لمعايير المراجعة المنطبقة؛

(ب) إدراج إشارة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة إلى قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو إلى قسم عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية. (راجع: الفقرتين أ٦، أ٧)

شكل ومحتوى قسم الأمور الرئيسة للمراجعة في ظروف أخرى

١٦. إذا حدد المراجع، اعتماداً على حقائق وظروف المنشأة والمراجعة، أنه لا توجد أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها، أو أن الأمور الرئيسة للمراجعة المراد الإبلاغ عنها هي فقط تلك الأمور التي تم تناولها في الفقرة ١٥، فيجب عليه إدراج عبارة بهذا المعنى في قسم منفصل من تقريره تحت عنوان "الأمور الرئيسة للمراجعة". (راجع: الفقرات أ٥٧–أ٥٩)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

١٧. يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بما يلي:

(أ) تلك الأمور التي حدد أنها الأمور الرئيسة للمراجعة؛ أو

(ب) قراره بعدم وجود أمور رئيسة للمراجعة ليتم الإبلاغ عنها في تقريره، عندما يكون ذلك منطبقاً بناءً على حقائق وظروف المنشأة وعملية المراجعة. (راجع: الفقرات أ٦٠–أ٦٣)

التوثيق

١٨. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[٦] (راجع: الفقرة أ٦٤)

(أ) الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه والمحددة وفقاً للفقرة ٩، ومبرره في تحديد ما إذا كان كل من هذه الأمور يُعد أمراً رئيساً للمراجعة أم لا وفقاً للفقرة ١٠؛

(ب) عند الاقتضاء، مبرره في تحديد عدم وجود أي أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها في تقريره، أو أن الأمور الرئيسة للمراجعة المراد الإبلاغ عنها هي فقط تلك الأمور التي تم تناولها في الفقرة ١٥؛

(ج) عند الاقتضاء، مبرره في تحديد عدم الإبلاغ في تقريره عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة.

***

[٦] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨–١١، وأ٦

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ٢)

أ١. يمكن وصف الأهمية بأنها الوزن النسبي لأهمية أمر ما، مأخوذاً في سياقه. ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل المراجع في السياق الذي يُنظر فيه في هذا الأمر. ويمكن أن تُراعَى الأهمية في سياق العوامل الكمية والنوعية، مثل الحجم النسبي والطبيعة والتأثير على الموضوع والمصالح المُعبّر عنها الخاصة بالمستخدمين المستهدفين أو مستلمي التقرير. وينطوي هذا على إجراء تحليل موضوعي للحقائق والظروف، بما في ذلك طبيعة ومدى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.

أ٢. لقد أعرب مستخدمو القوائم المالية عن وجود اهتمام لديهم بتلك الأمور التي أجرى المراجع بشأنها الحوارات الأكثر جدّية مع المكلفين بالحوكمة كجزء من الاتصال المتبادل المطلوب بموجب معيار المراجعة (٢٦٠)،[٧] وطالبوا بالمزيد من الشفافية حول تلك الاتصالات. فعلى سبيل المثال، أعرب المستخدمون عن وجود اهتمام خاص لديهم بفهم الأحكام المهمة التي أجراها المراجع عند تكوين الرأي في القوائم المالية ككل، لأنها غالباً ما تكون ذات علاقة بالمجالات التي انطوت على اجتهادات مهمة من جانب الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

أ٣. إن مطالبة المراجعين بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع قد تعزز أيضاً الاتصالات بين المراجع والمكلفين بالحوكمة حول تلك الأمور، وقد تؤدي إلى زيادة انتباه الإدارة والمكلفين بالحوكمة إلى الإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تمت الإشارة إليها في تقرير المراجع.

أ٤. يوضح معيار المراجعة (٣٢٠)[٨] أنه من المعقول أن يفترض المراجع أن مستخدمي القوائم المالية:

(أ) يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة وللأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛

(ب) يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها ومراجعتها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛

(ج) يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛

(د) يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ولأن تقرير المراجع يُرفق بالقوائم المالية المُراجعة، فإنه يُنظر إلى مستخدمي تقرير المراجع على أنهم نفس المستخدمين المستهدفين بالقوائم المالية.

العلاقة بين الأمور الرئيسة للمراجعة ورأي المراجع والعناصر الأخرى في تقرير المراجع (راجع: الفقرات ٤، ١٢، ١٥)

أ٥. يضع معيار المراجعة (٧٠٠) متطلبات ويوفر إرشادات بشأن تكوين رأي في القوائم المالية.[٩] ولا يعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة بديلاً عن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل. ويتناول معيار المراجعة (٧٠٥) الظروف التي يخلص فيها المراجع إلى وجود تحريف جوهري فيما يتعلق بمدى مناسبة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.[١٠]

أ٦. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، فإن تقديم وصف للأمر الذي نشأ عنه الرأي المعدل في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) يساعد في تعزيز فهم المستخدمين المستهدفين والتعرف على مثل هذه الظروف عند حدوثها. ولذلك، فإن الإبلاغ عن هذا الأمر بشكل منفصل عن الإبلاغ عن الأمور الأخرى الرئيسة للمراجعة الموضحة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة يعطيه الأهمية المناسبة في تقرير المراجع (انظر الفقرة ١٥). ويتضمن ملحق معيار المراجعة (٧٠٥) أمثلة توضيحية للكيفية التي تتأثر بها العبارات الاستهلالية في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة عندما يبدي المراجع رأياً متحفظاً أو

---

[٧] معيار المراجعة (٢٦٠) " الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

[٨] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ٤

[٩] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرات ١٠-١٥ وأ١-أ١٥

[١٠] انظر الفقرة أ٧ من معيار المراجعة (٧٠٥).

معارضاً، ويتم الإبلاغ عن أمور رئيسة أخرى للمراجعة في تقرير المراجع. وتوضح الفقرة أ٥٨ من هذا المعيار الكيفية التي يُعرَض بها قسم الأمور الرئيسة للمراجعة عندما يقرر المراجع أنه لا توجد أي أمور رئيسة أخرى للمراجعة من المقرر الإبلاغ عنها في تقرير المراجع خلاف الأمور التي تم تناولها في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو قسم عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية في تقرير المراجع.

أ٧. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، فإن الإبلاغ عن الأمور الرئيسة الأخرى للمراجعة سيظل ذا صلة بتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين للمراجعة، وبالتالي تنطبق متطلبات تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة. ومع ذلك، فعند إبداء رأي معارض في الظروف التي يخلص فيها المراجع إلى أن التحريفات، منفردة أو في مجملها، تُعدّ جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية، فإنه:[١١]

(أ) بناءً على أهمية الأمر (الأمور) الذي نشأ عنه الرأي المعارض، قد يقرر المراجع أنه لا توجد أي أمور أخرى تُعدّ أموراً رئيسةً للمراجعة. وفي مثل هذه الظروف، ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ١٥ (انظر الفقرة أ٥٨).

(ب) إذا تم تحديد أمر واحد أو أكثر لتكون أموراً رئيسة للمراجعة بخلاف الأمر الذي نشأ عنه الرأي المعارض، فمن المهم بصفة خاصة ألا يوحي وصف هذه الأمور الرئيسة الأخرى للمراجعة بأن القوائم المالية ككل تُعد ذات مصداقية فيما يتعلق بتلك الأمور أكثر مما ينبغي في ظل الظروف القائمة، في ضوء الرأي المعارض (انظر الفقرة أ٤٧).

أ٨. يضع معيار المراجعة (٧٠٦)[١٢] آليات لمراجعي القوائم المالية لجميع المنشآت ليقوموا بتضمين بلاغ إضافي في تقريرهم من خلال استخدام فقرات لفت الانتباه وفقرات الأمر الآخر، عندما يرى المراجع أنه من الضروري القيام بذلك. وفي مثل هذه الحالات، يتم عرض هذه الفقرات بشكل منفصل عن قسم الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع. وعند تحديد أمر ليكون أحد الأمور الرئيسة للمراجعة، فإن استخدام هذه الفقرات لا يُعد بديلاً عن وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً للفقرة ١٣.[١٣] ويقدم معيار المراجعة (٧٠٦) مزيداً من الإرشادات بشأن العلاقة بين الأمور الرئيسة للمراجعة وفقرات لفت الانتباه وفقاً لذلك المعيار.[١٤]

تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة (راجع: الفقرتين ٩، ١٠)

أ٩. تهدف الآلية التي يتبعها المراجع لاتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد الأمور الرئيسة للمراجعة إلى اختيار عدد أقل من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، وذلك استناداً إلى حكم المراجع بشأن الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

أ١٠. يقتصر تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة على تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، حتى عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة (بعبارة أخرى، حتى عندما يشير رأي المراجع إلى كل فترة تم عرض القوائم المالية لها).[١٥]

أ١١. على الرغم من أن تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة هو لمراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وعلى الرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب من المراجع تحديث الأمور الرئيسة للمراجعة الواردة في تقرير المراجع للفترة السابقة، فقد يكون من المفيد للمراجع مع ذلك أن ينظر فيما إذا كان الأمر الذي كان أمراً رئيساً للمراجعة عند مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة ما زال أمراً رئيساً للمراجعة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع (راجع: الفقرة ٩)

أ١٢. يسلِّم مفهوم الاهتمام الكبير من جانب المراجع بأن المراجعة تتم على أساس وجود مخاطر وأنها تركز على تحديد مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، وعلى تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة استجابةً لتلك المخاطر، والحصول على

---

[١١] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٨

[١٢] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

[١٣] انظر الفقرتين ٨ (ب) و١٠(ب) من معيار المراجعة (٧٠٦).

[١٤] معيار المراجعة (٧٠٦)، الفقرات أ١-أ٣

[١٥] معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"

أدلة مراجعة تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع. وفيما يتعلق برصيد حساب معين أو فئة معينة من المعاملات أو إفصاح معين، فكلما ارتفع الخطر المقيَّم لوجود تحريف جوهري على مستوى الإقرارات، زادت غالباً الأحكام التي ينطوي عليها تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها. وعند تصميم إجراءات مراجعة إضافية، فإن المراجع مطالب بالحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييمه للخطر.[١٦] وعند الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم الخطر، فقد يقوم المراجع بزيادة كمية الأدلة، أو الحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، على سبيل المثال، عن طريق التركيز بشكل أكبر على الحصول على أدلة من طرف ثالث أو بالحصول على أدلة مؤيِّدة من عدد من المصادر المستقلة.[١٧]

أ١٣. وبناءً عليه، فإن الأمور التي تشكل تحدياً للمراجع عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو تشكل تحدياً للمراجع عند تكوين رأي في القوائم المالية قد تكون ذات أهمية خاصة عند تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة.

أ١٤. غالباً ما تكون المجالات التي تحتاج إلى اهتمام كبير من المراجع ذات علاقة بالمجالات التي تنطوي على تعقيد واجتهاد كبير من جانب الإدارة في القوائم المالية، وبالتالي غالباً ما تستلزم أحكاماً صعبة أو معقدة من جانب المراجع. وعليه، يؤثر هذا غالباً على استراتيجية المراجع العامة للمراجعة وتخصيص الموارد ومدى الجهد المبذول في المراجعة فيما يتعلق بتلك الأمور. ويمكن أن تتضمن هذه التأثيرات، على سبيل المثال، مدى مشاركة كبار العاملين في ارتباط المراجعة أو مشاركة الخبير الذي يستعين به المراجع أو غيره من الأفراد ذوي الخبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة، سواءً كانوا متعاقدين أو موظفين في المكتب للتعامل مع هذه المجالات.

أ١٥. تتطلب معايير المراجعة المختلفة إجراء اتصالات محددة مع المكلفين بالحوكمة وغيرهم، وقد تتعلق هذه الاتصالات بالمجالات التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع. فعلى سبيل المثال:

- يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالصعوبات الكبيرة، إن وجدت، التي واجهها أثناء المراجعة.[١٨] وتقر معايير المراجعة باحتمال وجود صعوبات فيما يتعلق بأمور منها، على سبيل المثال:
  - o المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة،[١٩] وبالتحديد القيود المفروضة على قدرة المراجع في الحصول على أدلة مراجعة تثبت أن جميع الجوانب الأخرى من المعاملة مع طرف ذي علاقة (عدا السعر) تُعد مكافئة لتلك المعاملات المماثلة التي تتم على أساس تجاري.
  - o القيود على مراجعة المجموعة، على سبيل المثال، عندما يُحتمل أن يكون وصول فريق ارتباط المجموعة إلى المعلومات مقيداً.[٢٠]
- يضع معيار المراجعة (٢٢٠) متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بإجراء التشاور المناسب بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.[٢١] فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قد تشاور مع آخرين داخل المكتب أو خارجه على أمر فني مهم، وهو ما قد يشير إلى أن هذا الأمر يُعد أحد الأمور الرئيسة للمراجعة. ويُعد الشريك المسؤول عن الارتباط مطالباً أيضاً بمناقشة جملة أمور من بينها الأمور المهمة التي تظهر أثناء ارتباط المراجعة مع فاحص رقابة جودة الارتباط.[٢٢]

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع (راجع: الفقرة ٩)

أ١٦. قد يضع المراجع في مرحلة التخطيط رؤية مبدئية عن الأمور التي من المحتمل أن تمثّل مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً منه عند المراجعة، وبالتالي قد تكون أموراً رئيسةً للمراجعة. وقد يقوم المراجع بإبلاغ تلك الأمور للمكلفين بالحوكمة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠). ومع ذلك، فإن تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة يستند إلى نتائج المراجعة أو الأدلة التي يتم الحصول عليها طوال المراجعة.

---

١٦ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"، الفقرة ٧ (ب)

١٧ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة أ١٩

١٨ معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرتان ١٦(ب) وأ٢١

١٩ معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة أ٤٢

٢٠ معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ٤٩(ب)

٢١ معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٨

٢٢ معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرة ١٩

أ١٧. تتضمن الفقرة ٩ اعتبارات محددة مطلوبة عند تحديد المراجع لتلك الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه. وتركز هذه الاعتبارات على طبيعة الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، والتي غالباً ما ترتبط بأمور تم الإفصاح عنها في القوائم المالية، ويُقصد منها أن تعكس مجالات مراجعة القوائم المالية التي قد تكون ذات أهمية خاصة للمستخدمين المستهدفين. وحقيقة أن هذه الاعتبارات تُعد مطلوبة لا يُقصد منها أن تعني ضمناً أن الأمور المتعلقة بها تكون دائماً أموراً رئيسة للمراجعة؛ وإنما المقصود أن الأمور المتعلقة بتلك الاعتبارات المحددة تعد أموراً رئيسةً للمراجعة فقط إذا حُدِّد أن لها الأهمية البالغة عند المراجعة وفقاً للفقرة ١٠. وحيث إن الاعتبارات قد تكون متداخلة (على سبيل المثال، الأمور المتعلقة بالظروف المبينة في الفقرتين ٩ (ب)، (ج) يمكن أيضاً تحديدها على أنها مخاطر مهمة)، فإن إمكانية انطباق أكثر اعتبار واحد على أمر معين تم إبلاغ المكلفين بالحوكمة به قد تزيد من احتمالية تحديد المراجع لذلك الأمر على أنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة.

أ١٨. إضافة إلى الأمور التي تتعلق بالاعتبارات الخاصة المطلوبة في الفقرة ٩، قد توجد أمور أخرى تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة وتطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع، وبناءً عليه قد يتم تحديدها على أنها أمور رئيسة للمراجعة وفقاً للفقرة ١٠. وقد يكون من بين هذه الأمور، على سبيل المثال، أموراً ذات صلة بالمراجعة التي تم تنفيذها، وقد لا يكون مطلوباً الإفصاح عنها في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يكون تطبيق نظام تقنية معلومات جديد (أو إدخال تغييرات كبيرة على نظام تقنية المعلومات الحالي) خلال الفترة مجال اهتمام كبير من جانب المراجع، خصوصاً إذا كان لهذا التغيير تأثير كبير على استراتيجية المراجع العامة للمراجعة أو كان متعلقاً بخطر مهم (على سبيل المثال، تغييرات النظام التي تؤثر على إثبات الايرادات).

المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهري المقيَّم أو المخاطر المُهمة المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (راجع: الفقرة ٩ (أ))

أ١٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراجع الاتصال بالمكلفين بالحوكمة بشأن المخاطر المهمة التي حددها المراجع.[٢٣] وتوضح الفقرة أ١٣ من معيار المراجعة (٢٦٠) أن المراجع قد يتصل أيضاً بالمكلفين بالحوكمة بشأن كيفية تخطيط المراجع للتعامل مع المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة.

أ٢٠. يعرّف معيار المراجعة (٣١٥) الخطر المهم بأنه خطر مُحدد ومُقيَّم من مخاطر التحريف الجوهري، يتطلب، بحسب حكم المراجع، مراعاة خاصة عند المراجعة. وغالباً ما يتم تحديد المجالات التي انطوت على اجتهادات مهمة من جانب الإدارة والمعاملات المهمة غير المألوفة على أنها مخاطر مهمة. ولذلك، غالباً ما تكون المخاطر المهمة مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع.

أ٢١. ومع ذلك، قد لا يكون هذا هو حال جميع المخاطر المهمة. فعلى سبيل المثال، يفترض معيار المراجعة (٢٤٠) وجود مخاطر غش عند إثبات الإيرادات ويتطلب من المراجع التعامل مع تلك المخاطر المقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة.[٢٤] وإضافة لذلك، يشير معيار المراجعة (٢٤٠) إلى أنه بسبب عدم القدرة على توقع الطريقة التي يمكن أن يحدث بها تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، فإن ذلك يعد خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش، ومن ثم يُعد خطراً مهماً.[٢٥] وبناءً على طبيعة المخاطر، فإنها قد لا تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع، ولذلك فلن يتم النظر إليها عند تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً للفقرة ١٠.

أ٢٢. يوضح معيار المراجعة (٣١٥) أن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات قد يتغير خلال سير المراجعة نتيجة الحصول على أدلة مراجعة إضافية.[٢٦] وقد يؤدي إعادة النظر في تقييم المراجع للمخاطر وإعادة تقويم إجراءات المراجعة المخطط لها فيما يتعلق بمجال معين في القوائم المالية (بعبارة أخرى، حدوث تغيير كبير في منهج المراجعة، على سبيل المثال، إذا استند تقييم المراجع للمخاطر إلى توقع بأن أدوات رقابة معينة كانت تعمل بشكل فعّال وحصل المراجع على أدلة مراجعة تثبت أنها لم تكن كذلك خلال فترة المراجعة، خصوصاً في مجال ترتفع فيه مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة)، إلى تحديد هذا المجال على أنه أحد الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع.

---

[٢٣] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

[٢٤] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرتان ٢٧، ٢٨

[٢٥] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٢

[٢٦] معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٣١

أحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية، والتي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير (راجع: الفقرة ٩(ب))

أ٢٣. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية والإفصاحات في القوائم المالية.[٢٧] وفي كثير من الحالات، يتعلق هذا بالتقديرات المحاسبية المهمة والإفصاحات المتعلقة بها، التي من المرجح أن تمثل مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً من جانب المراجع، ويمكن أيضاً تحديدها على أنها مخاطر مهمة.

أ٢٤. ومع ذلك، فقد أكد مستخدمو القوائم المالية اهتمامهم بالتقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير وفقاً لمعيار المراجعة (٥٤٠)[٢٨] وربما لم يتم تحديدها على أنها مخاطر مهمة. وتعتمد هذه التقديرات بشكل كبير على جملة أمور من بينها اجتهادات الإدارة، وغالباً ما تكون هي المجالات الأكثر تعقيداً في القوائم المالية، وقد تتطلب الاستعانة بخبير من جانب كل من الإدارة والمراجع. وقد أكد المستخدمون أيضاً على أن السياسات المحاسبية التي لها تأثير كبير على القوائم المالية (والتغييرات الكبيرة في تلك السياسات) تُعد ذات صلة بفهمهم للقوائم المالية، وخاصةً في الظروف التي تكون فيها ممارسات المنشأة غير مُتّسقة مع الممارسات الأخرى في صناعتها.

التأثير الواقع على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة (راجع: الفقرة ٩(ج))

أ٢٥. قد تمثل الأحداث أو المعاملات التي كان لها تأثير كبير على القوائم المالية أو المراجعة مجالات اهتمام كبير من المراجع، وقد يتم تحديدها على أنها مخاطر مهمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قد أجرى مناقشات مكثفة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة في مراحل مختلفة خلال المراجعة بشأن التأثير الواقع على القوائم المالية بسبب المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة أو التي تبدو غير مألوفة لأي أسباب أخرى.[٢٩] وربما تكون الإدارة قد قامت باجتهادات صعبة أو معقدة فيما يتعلق بإثبات تلك المعاملات أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها، مما قد يكون له تأثير كبير على الاستراتيجية العامة للمراجع.

أ٢٦. التطورات المهمة في الاقتصاد أو المحاسبة أو الأنظمة أو الصناعة أو التطورات الأخرى التي أثرت على افتراضات أو اجتهادات الإدارة قد تؤثر أيضاً على منهج المراجع العام للمراجعة، وقد تؤدي إلى أمر يتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع.

الأمور التي لها الأهمية البالغة (راجع: الفقرة ١٠)

أ٢٧. ربما تكون الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع قد أدت أيضاً إلى تفاعل كبير مع المكلفين بالحوكمة. وغالباً ما توفر طبيعة ومدى الاتصال بشأن مثل هذه الأمور مع المكلفين بالحوكمة مؤشراً على الأمور التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قد تفاعل بشكل عميق ومتكرر وجاد مع المكلفين بالحوكمة بشأن الأمور الأكثر صعوبة وتعقيداً، مثل تطبيق السياسات المحاسبية المهمة التي كانت موضع الاجتهادات المهمة من جانب المراجع أو الإدارة.

أ٢٨. ينطبق مفهوم الأمور التي لها الأهمية البالغة في سياق المنشأة والمراجعة التي تم تنفيذها. وعلى هذا النحو، فإن تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة والإبلاغ عنها يهدف إلى تحديد الأمور الخاصة بالمراجعة واتخاذ أحكام بشأن أهميتها بالنسبة لأمور أخرى في المراجعة.

أ٢٩. تتضمن الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتحديد الوزن النسبي لأهمية أمر تم إبلاغه للمكلفين بالحوكمة، وما إذا كان هذا الأمر يُعد أحد الأمور الرئيسة للمراجعة ما يلي:

- أهمية الأمر لفهم المستخدمين المستهدفين للقوائم المالية ككل، وعلى وجه الخصوص أهميته النسبية للقوائم المالية.
- طبيعة السياسة المحاسبية الأساسية المتعلقة بالأمر أو درجة التعقيد أو التقدير الشخصي في اختيار الإدارة لسياسة مناسبة بالمقارنة مع المنشآت الأخرى في صناعتها.

[٢٧] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦ (أ)

[٢٨] انظر الفقرتين ١٠ و١١ من معيار المراجعة (٥٤٠) "*مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة*".

[٢٩] انظر الفقرات ١٦ (أ) و١٦ (ج) وأ٢٢، والملحق ٢ من معيار المراجعة (٢٦٠).

- طبيعة التحريفات ذات العلاقة بالأمر التي بسبب غش أو خطأ، المصححة والمجمَّعة غير المصححة، وأهميتها النسبية، من حيث الكم والنوع، إن وجدت.
- طبيعة ومدى جهود المراجعة اللازمة لمعالجة الأمر، بما في ذلك:
  - o مدى المهارة أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتطبيق إجراءات المراجعة لمعالجة الأمر أو تقويم نتائج تلك الإجراءات، إن وجدت
  - o طبيعة المشاورات خارج فريق الارتباط بشأن الأمر.
- طبيعة وخطورة الصعوبات عند تطبيق إجراءات المراجعة، وتقويم نتائج تلك الإجراءات، والحصول على أدلة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها، تشكل أساساً لرأي المراجع، وبالتحديد عندما تصبح أحكام المراجع شخصية بشكل أكبر.
- خطورة أي أوجه قصور تم اكتشافها في الرقابة ذات الصلة بالأمر.
- ما إذا كان الأمر ينطوي على عدد من اعتبارات المراجعة المستقلة، لكنها مرتبطة ببعضها. فعلى سبيل المثال، قد تنطوي العقود طويلة الأجل على اهتمام كبير من المراجع فيما يتعلق بإثبات الإيرادات أو الدعاوى القضائية أو الالتزامات الأخرى المحتملة، ويمكن أن يكون لها تأثير على التقديرات المحاسبية الأخرى.

أ٣٠. إن تحديد الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وعددها، من بين الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع، يُعد مسألة حكم مهني. وقد يتأثر عدد الأمور الرئيسة للمراجعة التي سيتم إدراجها في تقرير المراجع بحجم ومدى تعقيد المنشأة وطبيعة أعمالها وبيئتها، وحقائق وظروف ارتباط المراجعة. وبشكل عام، كلما زاد عدد الأمور التي تم تحديدها في البداية لتكون أموراً رئيسةً للمراجعة، زادت احتمالية حاجة المراجع إلى إعادة النظر فيما إذا كان كل أمر من هذه الأمور يستوفي تعريف الأمر الرئيس للمراجعة. فالقوائم الطويلة من الأمور الرئيسة للمراجعة قد تكون مخالفة لفكرة أن تلك الأمور هي التي كانت لها الأهمية البالغة عند المراجعة.

الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة

القسم المنفصل للأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١١)

أ٣١. قد يؤدي وضع القسم المنفصل الخاص بالأمور الرئيسة للمراجعة بالقرب من رأي المراجع إلى إعطاء أهمية لتلك المعلومات وقد يعبّر ذلك عمّا تمثله المعلومات الخاصة بالارتباط من قيمة متصورة لدى المستخدمين المستهدفين.

أ٣٢. يُعد ترتيب عرض كل أمر في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مسألة حكم مهني. فعلى سبيل المثال، يمكن تنظيم تلك المعلومات حسب وزنها النسبي، استناداً إلى حكم المراجع، أو قد يتوافق ترتيبها مع طريقة الإفصاح عنها في القوائم المالية. والمقصد من المتطلب الوارد في الفقرة ١١ بتضمين عناوين فرعية هو زيادة التمييز بين الأمور.

أ٣٣. عندما يتم عرض معلومات مالية مقارنة، يتم تعديل العبارات الاستهلالية في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة للفت الانتباه إلى حقيقة أن الأمور الرئيسة للمراجعة التي تم إيضاحها تتعلق فقط بمراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وقد تتضمن هذه العبارات إشارة إلى الفترة المحددة التي تغطيها تلك القوائم المالية (على سبيل المثال، "للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١").

وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة (راجع: الفقرة ١٣)

أ٣٤. يُعد كفاية وصف أحد الأمور الرئيسة للمراجعة مسألة حكم مهني. ويهدف وصف الأمر الرئيس للمراجعة إلى توفير شرح موجز ومتوازن لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم الأسباب التي جعلت هذا الأمر أحد الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند المراجعة، والكيفية التي تم بها التعامل مع الأمر عند المراجعة. ويساعد الحد من استخدام مصطلحات المراجعة التي على درجة عالية من التقنية أيضاً في تمكين المستخدمين المستهدفين الذين ليست لديهم معرفة معقولة بالمراجعة من فهم الأساس الذي جعل المراجع يركز على أمور معينة أثناء المراجعة. والمقصود هو أن تكون المعلومات المقدمة من المراجع متوازنة في طبيعتها ومداها في سياق مسؤوليات كل طرف (بعبارة أخرى، على المراجع أن يقدم معلومات مفيدة في شكل مختصر ومفهوم، دون أن يكون هو مصدر المعلومات الأصلية عن المنشأة).

أ٣٥. المعلومات الأصلية هي أي معلومات عن المنشأة لم تقم المنشأة بإتاحتها للعموم من قبل (على سبيل المثال، لم يتم تضمينها في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى المتاحة في تاريخ تقرير المراجع، أو لم يتم تناولها في الاتصالات الأخرى الشفهية أو المكتوبة من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مثل الإعلان المبدئي عن المعلومات المالية أو تقارير إحاطة المستثمرين). فمثل هذه المعلومات هي من مسؤولية إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة فيها.

أ٣٦. من المناسب أن يسعى المراجع إلى تجنب وصف أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة إذا كان هذا الوصف يقدم على نحو غير مناسب معلومات أصلية عن المنشأة. وعادةً، لا يُعد وصف أحد الأمور الرئيسة للمراجعة، في حد ذاته، معلومات أصلية، بل إنه يوضح الأمر في سياق المراجعة. ومع ذلك، فقد يرى المراجع أنه من الضروري إدراج معلومات إضافية لتوضيح السبب في اعتبار الأمر أحد الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند المراجعة، وبالتالي تم تحديده كأحد الأمور الرئيسة للمراجعة، ولتوضيح الكيفية التي تم بها التعامل مع الأمر عند المراجعة، بشرط ألا يكون الإفصاح عن تلك المعلومات محظوراً بموجب نظام أو لائحة. وعندما يحدد المراجع أن تلك المعلومات تُعد ضرورية، فإنه قد يشجع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على الإفصاح عن معلومات إضافية، بدلاً من أن يقوم المراجع بتوفير معلومات أصلية في تقريره.

أ٣٧. قد تقرر الإدارة أو المكلفين بالحوكمة إدراج إفصاحات جديدة أو مُحسّنة في القوائم المالية أو في أي مكان آخر في التقرير السنوي، تتعلق بأحد الأمور الرئيسة للمراجعة في ضوء أن هذا الأمر سيتم الإبلاغ عنه في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال، قد يتم تضمين تلك الإفصاحات الجديدة أو المحسّنة لتقديم معلومات أكثر دقة عن حساسية الافتراضات الرئيسية المستخدمة في التقديرات المحاسبية، أو عن مبرر المنشأة لاستخدام سياسة أو ممارسة محاسبية معينة عند وجود بدائل مقبولة لها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

أ٣٨. عرّف معيار المراجعة (٧٢٠) مصطلح التقرير السنوي، وأوضح أن عدداً من الوثائق قد تشكل جزءاً من التقرير السنوي، مثل تقرير الإدارة، أو تعليقات الإدارة، أو الاستعراض التشغيلي والمالي أو تقارير أخرى مماثلة من قبل المكلفين بالحوكمة (على سبيل المثال، تقرير مجلس الإدارة)، أو بيان رئيس مجلس الإدارة، أو بيان حوكمة الشركة، أو تقارير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر.[٣٠] ويتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى المضمنة في التقرير السنوي. وعلى الرغم من أن رأي المراجع في القوائم المالية لا يغطي المعلومات الأخرى، فإن المراجع قد يأخذ في الحسبان هذه المعلومات، بالإضافة إلى غيرها من البلاغات المتاحة للعموم من جانب المنشأة أو من مصادر أخرى ذات مصداقية، عند صياغة الوصف الخاص بأحد الأمور الرئيسة للمراجعة.

أ٣٩. يمكن أيضاً أن تكون وثائق أعمال المراجعة المُعدّة أثناء المراجعة مفيدة للمراجع في صياغة الوصف الخاص بأحد الأمور الرئيسة للمراجعة. فعلى سبيل المثال، توفر الاتصالات المكتوبة، أو توثيق المراجع للاتصالات الشفهية، مع المكلفين بالحوكمة ووثائق أعمال المراجعة الأخرى أساساً مفيداً لما يقوم المراجع بالإبلاغ به في تقريره. وذلك لأن توثيق أعمال المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠) يهدف إلى التعامل مع الأمور المُهمة التي تظهر أثناء المراجعة، والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها بشأنها، والأحكام المهنية المهمة التي يتم اتخاذها للتوصل إلى تلك الاستنتاجات، ويكون هذا التوثيق بمثابة سجل لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المُنفذة، ونتائج تلك الإجراءات، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وقد يساعد هذا التوثيق المراجع في وضع وصف للأمور الرئيسة للمراجعة يوضح أهمية الأمر، وقد يساعد التوثيق أيضاً في تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ١٨.

الإشارة إلى مكان الإفصاح عن الأمر في القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣)

أ٤٠. تتطلب الفقرتان ١٣ (أ) و(ب) أن يتناول وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة السبب في نظرة المراجع للأمر على أنه أحد الأمور التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة، والكيفية التي تم بها التعامل مع الأمر عند المراجعة. وبناءً عليه، لا يُعد وصف الأمور الرئيسة للمراجعة مجرد تكرار لما تم الإفصاح عنه في القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الاشارة إلى أي إفصاحات ذات علاقة تمكّن المستخدمين المستهدفين من زيادة فهمهم للكيفية التي تعاملت بها الإدارة مع الأمر عند إعداد القوائم المالية.

أ٤١. بالإضافة إلى الإشارة إلى الإفصاحات ذات العلاقة، فقد يلفت المراجع الانتباه إلى جوانب رئيسية فيها. وقد يؤدي مدى الإفصاح من جانب الإدارة عن جوانب أو عوامل محددة فيما يتعلق بكيفية تأثير أمر معين على القوائم المالية للفترة الحالية إلى مساعدة

[٣٠] معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرات ١٢ (أ) وأ١-أ٣

المراجع في إبراز جوانب معينة للكيفية التي تم التعامل بها مع هذا الأمر عند المراجعة، بما يمكّن المستخدمين المستهدفين من فهم الأسباب وراء اعتبار الأمر أحد الأمور الرئيسة للمراجعة. فعلى سبيل المثال:

- عندما تقدّم المنشأة إفصاحاً جاداً عن التقديرات المحاسبية، فقد يلفت المراجع الانتباه إلى الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية، والإفصاح عن نطاق النتائج المحتملة، والإفصاحات الكمية والنوعية الأخرى المتعلقة بالمصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير أو التقديرات المحاسبية المُهمّة، كجزء من تناول السبب في اعتبار أن الأمر كان أحد الأمور التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة والكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر عند المراجعة.

- عندما يخلص المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإنه قد يحدد مع ذلك أن واحداً أو أكثر من الأمور المتعلقة بهذا الاستنتاج والناتجة عن مجهود المراجع المبذول في العمل بموجب معيار المراجعة (٥٧٠) تُعد أموراً رئيسة للمراجعة. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن يتضمن وصف المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره جوانب من الأحداث أو الظروف التي تم التعرف عليها والمفصح عنها في القوائم المالية، مثل خسائر التشغيل الكبيرة، وتسهيلات الاقتراض المتاحة، وإمكانية إعادة تمويل الديون، أو عدم الالتزام باتفاقيات القروض، والعوامل المخففة ذات العلاقة.[٣١]

السبب في قيام المراجع باعتبار الأمر أحد الأمور التي لها أهمية بالغة عند المراجعة (راجع: الفقرة ١٣ (أ))

أ٤٢. يتمثل الهدف من وصف الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع في توفير رؤية لأسباب تحديد الأمر على أنه أمر رئيس للمراجعة. وبناءً عليه، فإن المتطلبات الواردة في الفقرتين ٩ و١٠ ومواد التطبيق في الفقرات أ١٢–أ٢٩ والمتعلقة بتحديد الأمور الرئيسة للمراجعة قد تكون مفيدة أيضاً للمراجع عند النظر في الكيفية التي سيتم الإبلاغ بها عن تلك الأمور في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن يكون من بين الأمور التي يهتم بها المستخدمون المستهدفون شرح العوامل التي أدت بالمراجع إلى استنتاج أن أمراً معيناً تطلب اهتماماً كبيراً منه، وكانت له الأهمية البالغة عند المراجعة.

أ٤٣. تُعد مدى ملاءمة المعلومات للمستخدمين المستهدفين أحد العوامل التي تكون محل نظر المراجع عند تحديد ما ينبغي إدراجه في وصف الأمر الرئيس للمراجعة. وقد يشمل هذا ما إذا كان الوصف سيُمكّن من تحقيق فهم أفضل للمراجعة ولأحكام المراجع.

أ٤٤. قد يساعد أيضاً ربط الأمر بشكل مباشر بالظروف الخاصة بالمنشأة في الحد من احتمال أن يصبح ذلك الوصف موحداً أكثر من اللازم وأقل فائدة بمرور الوقت. فعلى سبيل المثال، قد يتم تحديد بعض الأمور على أنها أمور رئيسة للمراجعة في صناعة معينة عبر عدد من المنشآت نظراً لظروف الصناعة أو التعقيد الكامن في عملية التقرير المالي. وعند وصف السبب وراء اعتبار المراجع للأمر على أنه أحد الأمور التي كانت لها أهمية بالغة، فقد يكون من المفيد أن يقوم المراجع بتسليط الضوء على جوانب خاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، الظروف التي أثرت على الأحكام الأساسية الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية) من أجل جعل الوصف أكثر ملاءمة للمستخدمين المستهدفين. وقد يكون هذا مُهماً أيضاً عند وصف أحد الأمور الرئيسة للمراجعة التي تتكرر في عدة فترات.

أ٤٥. قد يتضمن الوصف أيضاً إشارة إلى الاعتبارات الرئيسية التي أدت بالمراجع، في ظروف المراجعة، إلى تحديد أن الأمر سيكون أحد الأمور التي لها أهمية بالغة، على سبيل المثال:

- الأوضاع الاقتصادية التي أثرت على قدرة المراجع على الحصول على أدلة المراجعة، على سبيل المثال نقص السيولة في الأسواق الخاصة بأدوات مالية معينة.

- السياسات المحاسبية الجديدة أو الناشئة، على سبيل المثال الأمور الخاصة بمنشأة معينة أو صناعة معينة والتي قام فريق الارتباط بالتشاور بشأنها داخل المكتب.

- التغييرات في استراتيجية المنشأة أو نموذج عملها التي كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

---

[٣١] انظر الفقرة أ٣ من معيار المراجعة (٥٧٠).

كيفية معالجة الأمر أثناء المراجعة (راجع: الفقرة ١٣ (ب))

أ٤٦. يُعد مدى التفصيل الذي سيتم تقديمه في تقرير المراجع لوصف الكيفية التي تم التعامل بها مع أحد الأمور الرئيسة للمراجعة عند المراجعة مسألة حكم مهني. ووفقاً للفقرة ١٣ (ب)، فقد يصف المراجع:

- جوانب من استجابته أو منهجيته التي كانت أكثر ملاءمة للأمر أو التي كانت خاصة بالخطر المقيَّم للتحريف الجوهري؛ أو
- لمحة مختصرة عن الإجراءات المنفذة؛ أو
- بياناً بنتائج الإجراءات التي نفّذها؛ أو
- الملاحظات الرئيسية فيما يتعلق بالأمر،

أو مزيجاً من هذه العناصر.

وقد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية شكلاً أو محتوى معيناً لوصف أحد الأمور الرئيسة للمراجعة، أو قد تحدد إدراج واحد أو أكثر من هذه العناصر.

أ٤٧. من أجل فهم المستخدمين المستهدفين لأهمية أمر رئيس للمراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، بالإضافة إلى العلاقة بين الأمور الرئيسة للمراجعة والعناصر الأخرى في تقرير المراجع، بما في ذلك رأي المراجع، فقد يكون من الضروري بذل العناية في صياغة وصف الأمر الرئيس للمراجعة بحيث:

- لا يوحي بأن الأمر لم يتم حله بشكل مناسب من قبل المراجع عند تكوين الرأي في القوائم المالية.
- يربط الأمر مباشرةً بالظروف الخاصة بالمنشأة، مع تجنب استخدام صياغة عامة أو موحدة.
- يأخذ في الحسبان الكيفية التي يتم تناول الأمر بها في الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية، إن وجدت.
- لا يحتوي على آراء منفصلة أو يوحي بوجود مثل هذه الآراء بشأن العناصر المستقلة في القوائم المالية.

أ٤٨. إن وصف جوانب استجابة المراجع أو منهجه في التعامل مع أمر ما، وخصوصاً عندما يتطلب منهج المراجعة تكييفاً مهماً ليتناسب مع حقائق وظروف المنشأة، قد يساعد المستخدمين المستهدفين في فهم الظروف غير المألوفة وأحكام المراجع المهمة اللازمة لمواجهة خطر التحريف الجوهري. وإضافة لذلك، ربما يكون منهج المراجعة قد تأثر في فترة معينة بالظروف الخاصة بالمنشأة، أو بالأوضاع الاقتصادية، أو بتطورات الصناعة. وقد يكون من المفيد أيضاً أن يشير المراجع إلى طبيعة ومدى الاتصالات التي تمت مع المكلفين بالحوكمة حول الأمر.

أ٤٩. على سبيل المثال، عند وصف منهج المراجع في التعامل مع تقدير محاسبي تم تحديد أنه ينطوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير، مثل تقويم الأدوات المالية المعقدة، قد يرغب المراجع في تسليط الضوء على أنه عَيَنَ أو تعاقد مع أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ولا تقلل مثل هذه الإشارة إلى الاستعانة بأحد الخبراء من مسؤولية المراجع عن رأيه في القوائم المالية، وبالتالي لا تتعارض مع الفقرتين ١٤ و١٥ من معيار المراجعة (٦٢٠).[٣٢]

أ٥٠. قد تكون هناك تحديات في وصف إجراءات المراجع، خاصةً في مجالات المراجعة المعقدة التي تخضع للحكم. وعلى وجه الخصوص، قد يكون من الصعب تلخيص الإجراءات المنفَّذة بطريقة موجزة تعلن بشكل كافٍ عن طبيعة ومدى استجابة المراجع للخطر المقيَّم للتحريف الجوهري، وما انطوت عليه الاستجابة من أحكام مهمة. ومع ذلك قد يرى المراجع أنه من الضروري وصف بعض الإجراءات المنفذة للإبلاغ عن الكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر عند المراجعة. وقد يكون ذلك الوصف وصفاً عاماً في الغالب، بدلاً من إدراج وصف مفصّل للإجراءات.

أ٥١. وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة أ٤٦، قد يشير المراجع أيضاً إلى نتيجة استجابته في وصف الأمر الرئيس للمراجعة الوارد في تقريره. ولكن في حالة القيام بذلك، يلزم الحرص لتجنب أن يعطي المراجع انطباعاً بأن الوصف يقدم رأياً منفصلاً عن أحد الأمور الرئيسة للمراجعة أو أنه يدعو، بأي حال من الأحوال، إلى التشكيك في رأي المراجع في القوائم المالية ككل.

[٣٢] معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"

الظروف التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير المراجع عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة (راجع: الفقرة ١٤)

أ٥٢. قد تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني، سواء من قبل الإدارة أو المراجع، عن أمر معين تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص أي إبلاغ علني من شأنه أن يخل بتحقيق تجريه سلطة معنية في تصرف غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه (على سبيل المثال، الأمور المتعلقة أو التي يبدو أنها تتعلق بغسل الأموال).

أ٥٣. كما هو مشار إليه في الفقرة ١٤ (ب)، سيكون من النادر للغاية عدم الإبلاغ عن أمر تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة، في تقرير المراجع. ويُعزى هذا إلى افتراض أن توفير قدر أكبر من الشفافية عن المراجعة للمستخدمين المستهدفين سيكون مفيداً للمصلحة العامة. وبناءً عليه، فإن حكم المراجع بعدم الإبلاغ عن أحد الأمور الرئيسة للمراجعة لا يكون مناسباً إلا في الحالات التي يُنظر فيها إلى التبعات السلبية المترتبة على المنشأة أو العموم نتيجةً لذلك الإبلاغ على أنها كبيرة جداً لدرجة أنه سيكون من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق هذه التبعات منافع المصلحة العامة من الإبلاغ عن الأمر.

أ٥٤. يأخذ القرار بعدم الإبلاغ عن أمر رئيس للمراجعة في الحسبان الحقائق والظروف المتعلقة بالأمر. ويساعد الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة المراجع على فهم وجهات نظر الإدارة بشأن مدى أهمية التبعات السلبية التي قد تنشأ نتيجة الإبلاغ عن الأمر. وعلى وجه التحديد، يساعد الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة على توفير أساس مدروس لحكم المراجع عند تحديد ما إذا كان سيتم الإبلاغ عن الأمر، وذلك عن طريق:

- مساعدة المراجع في فهم سبب عدم إفصاح المنشأة عن الأمر للعموم (على سبيل المثال، قد تكون الأنظمة أو اللوائح أو بعض أطر التقرير المالي تسمح بتأخير الإفصاح أو بعدم الإفصاح عن الأمر) ورؤية الإدارة للتبعات السلبية للإفصاح، إن وجدت. وقد تلفت الإدارة الانتباه إلى جوانب معينة في الأنظمة أو اللوائح أو في مصادر أخرى ملزمة قد تكون ذات صلة بالنظر في التبعات السلبية (على سبيل المثال، يمكن أن تتضمن تلك الجوانب الإضرار بالمفاوضات التجارية أو الموقف التنافسي للمنشأة). ومع ذلك، فإن وجهات نظر الإدارة وحدها حول التبعات السلبية لا تخفف من حاجة المراجع إلى تحديد ما إذا كان من المعقول توقع أن التبعات السلبية ستفوق منافع المصلحة العامة المترتبة على الإبلاغ وفقاً للفقرة ١٤ (ب).

- توضيح ما إذا كانت هناك أي اتصالات مع سلطات تنظيمية أو تنفيذية أو إشرافية معنية فيما يتعلق بهذا الأمر، وعلى وجه التحديد، ما إذا كان يتضح من تلك المناقشات أنها تدعم إقرار الإدارة بشأن أسباب عدم مناسبة الإفصاح العلني عن الأمر.

- تمكين المراجع، متى كان ذلك مناسباً، من تشجيع الإدارة والمكلفين بالحوكمة على الإفصاح العلني عن المعلومات ذات الصلة المتعلقة بالأمر. وقد يكون ذلك ممكناً، على وجه التحديد، إذا كانت مخاوف الإدارة والمكلفين بالحوكمة من الإبلاغ تقتصر على جوانب محددة تتعلق بالأمر، بحيث تكون هناك معلومات معينة عن الأمر أقل حساسية ويمكن الإبلاغ عنها.

وقد يرى المراجع أيضاً أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة من الإدارة عن الأسباب وراء عدم مناسبة الإفصاح العلني عن الأمر، بما في ذلك وجهة نظر الإدارة حول مدى أهمية التبعات السلبية التي قد تنشأ نتيجةً لذلك الإبلاغ.

أ٥٥. قد يكون من الضروري أيضاً للمراجع أن يأخذ في الحسبان الآثار المترتبة على الإبلاغ عن أمر ما تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة في ضوء المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. وإضافة لذلك، فقد يكون المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالتواصل مع السلطات التنظيمية أو التنفيذية أو الإشرافية المعنية فيما يتعلق بالأمر، بغض النظر عمّا إذا كان قد تم الإبلاغ عن الأمر في تقرير المراجع. وقد يكون ذلك التواصل مفيداً أيضاً في توفير أساس مدروس لنظر المراجع في التبعات السلبية التي قد تنشأ عن الإبلاغ بالأمر.

أ٥٦. تتصف القضايا التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تقرير عدم الإبلاغ عن أمر ما بالتعقيد وبانطوائها على أحكام مهمة يتخذها المراجع. وبناءً عليه، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

شكل ومحتوى قسم الأمور الرئيسة للمراجعة في ظروف أخرى (راجع: الفقرة ١٦)

أ٥٧. ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ١٦ في ثلاث حالات:

(أ) أن يحدد المراجع وفقاً للفقرة ١٠ أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة (انظر الفقرة أ٥٩).

(ب) أن يحدد المراجع وفقاً للفقرة ١٤ أنه لن يتم الإبلاغ عن أمر رئيس للمراجعة في تقريره، وأنه لم يتم تحديد أمور أخرى لتكون أموراً رئيسةً للمراجعة.

(ج) أن تكون الأمور التي تم تحديد أنها الأمور الرئيسة للمراجعة هي فقط تلك التي تم الإبلاغ عنها وفقاً للفقرة ١٥.

أ٥٨. يوضح ما يلي طريقة العرض في تقرير المراجع إذا قرر المراجع أنه لا توجد أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها:

الأمور الرئيسة للمراجعة

[باستثناء الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو قسم عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية،] قررنا أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة [أخرى] ليتم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

أ٥٩. ينطوي تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة على اتخاذ أحكام بشأن الوزن النسبي لأهمية الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع. ولذلك، فقد يكون من النادر ألا يحدد المراجع الذي يقوم بمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشأة مدرجة أمراً رئيساً واحداً على الأقل للمراجعة من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة ليتم الإبلاغ عنه في تقرير المراجع. ومع ذلك، ففي ظروف محدودة معينة (على سبيل المثال، في حالة منشأة مدرجة لديها عمليات محدودة جداً) قد يحدد المراجع أنه لا توجد أمور رئيسة للمراجعة وفقاً للفقرة ١٠ لأنه لا توجد أمور تطلبت اهتماماً كبيراً منه.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٧)

أ٦٠. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب.[٢٣] ويختلف التوقيت المناسب للاتصالات المتعلقة بالأمور الرئيسة للمراجعة باختلاف ظروف الارتباط. غير أنه يمكن للمراجع أن يُبلغ بوجهات نظره الأولية عن الأمور الرئيسة للمراجعة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، وقد يقوم المراجع أيضاً بمناقشة تلك الأمور عندما يتعلق اتصاله بنتائج المراجعة. وقد يساعد القيام بذلك في الحد من التحديات العملية لمحاولة إجراء حوار جاد متبادل حول الأمور الرئيسة للمراجعة في الوقت الذي يتم فيه وضع القوائم المالية في صورتها النهائية من أجل إصدارها.

أ٦١. يؤدي الاتصال بالمكلفين بالحوكمة إلى تمكينهم من أن يكونوا على علم بالأمور الرئيسة للمراجعة التي يعتزم المراجع الإبلاغ عنها في تقريره، ويتيح لهم الفرصة للاستيضاح إذا لزم الأمر. وقد يرى المراجع أنه من المفيد تزويد المكلفين بالحوكمة بمسودة من تقريره لتيسير هذه المناقشة. ويؤكد الاتصال بالمكلفين بالحوكمة على دورهم المهم في الإشراف على آلية التقرير المالي، ويتيح لهم الفرصة لفهم الأساس لقرارات المراجع فيما يتعلق بالأمور الرئيسة للمراجعة والكيفية التي سيتم بها إيضاح هذه الأمور في تقرير المراجع. وأيضاً، فإن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة يمكّنهم من النظر فيما إذا كانت إضافة إفصاحات جديدة أو تحسين الإفصاحات القائمة قد يكون مفيداً في ضوء حقيقة أن هذه الأمور سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع.

أ٦٢. يتناول الاتصال بالمكلفين بالحوكمة المطلوب بموجب الفقرة ١٧ (أ) أيضاً الظروف النادرة للغاية التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير المراجع عن أمر ما تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة (انظر الفقرتين ١٤ وأ٥٤).

أ٦٣. إن المتطلب الوارد في الفقرة ١٧ (ب) للاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يحدد المراجع أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها في تقريره، قد يوفر فرصة للمراجع لإجراء المزيد من النقاش مع الآخرين الذين هم على دراية بالمراجعة والأمور المهمة التي قد تنشأ (بما في ذلك، فاحص رقابة جودة الارتباط، عندما يتم تعيين واحد لذلك). وقد تُفضي هذه المناقشات إلى قيام المراجع بإعادة تقويم قراره بأنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة.

التوثيق (راجع: الفقرة ١٨)

أ٦٤. تتطلب الفقرة ٨ من معيار المراجعة (٢٣٠) أن يقوم المراجع بتوثيق أعمال المراجعة على نحوٍ يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم جملة أمور من بينها الأحكام المهنية المهمة. وفي سياق الأمور الرئيسة للمراجعة، تتضمن هذه الأحكام المهنية تحديد الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، وأيضاً ما

[٢٣] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ٢١

إذا كان كل أمر من هذه الأمور يُعد أمراً رئيساً للمراجعة من عدمه. ومن المرجح أن تكون أحكام المراجع في هذا الشأن مدعومة بالوثائق الخاصة باتصالات المراجع مع المكلفين بالحوكمة ووثائق أعمال المراجعة المتعلقة بكل أمر (انظر الفقرة أ٣٩)، بالإضافة إلى بعض وثائق أعمال المراجعة الأخرى المتعلقة بالأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة (على سبيل المثال، مذكرة الإنجاز). ومع ذلك، لا يتطلب هذا المعيار من المراجع توثيق أسباب عدم اعتبار الأمور الأخرى التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة من الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٥): التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٧٠٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٥)

التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٠٥) "*التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل*" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن إصدار تقرير مناسب في ظل الظروف التي يستنتج فيها، عند تكوين رأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)،[١] أنه من الضروري تعديل رأيه في القوائم المالية. ويتناول هذا المعيار أيضاً الكيفية التي يتأثر بها شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يُبدي المراجع رأياً معدلاً. وفي جميع الحالات، تنطبق متطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٠٠)، ولن يتم تكرارها في هذا المعيار ما لم يتم تناولها أو تعديلها صراحةً بموجب متطلبات هذا المعيار.

أنواع الآراء المعدلة

٢. يحدد هذا المعيار ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة، ألا وهي الرأي المتحفظ، والرأي المعارض، والامتناع عن إبداء رأي. ويعتمد القرار بشأن تحديد نوع الرأي المعدل المناسب على:

(أ) طبيعة الأمر الذي نشأ عنه التعديل، وبعبارة أخرى، ما إذا كانت القوائم المالية محرفة بشكلٍ جوهري أو أنها –في حالة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة– قد تكون محرفة بشكلٍ جوهري؛

(ب) حكم المراجع بشأن مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر في القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١)

تاريخ السريان

٣. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٤. هدف المراجع هو أن يُبدي بوضوح رأياً معدلاً على نحو مناسب في القوائم المالية، ويكون مثل هذا الرأي ضرورياً في الحالات الآتية:

(أ) عندما يستنتج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهري؛ أو

(ب) عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري.

التعريفات

٥. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) منتشر: مصطلح يستخدم في سياق التحريفات لوصف تأثيرات التحريفات على القوائم المالية أو التأثيرات المحتملة عليها بسبب التحريفات التي لا يتم اكتشافها، إن كانت موجودة، بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. والتأثيرات المنتشرة في القوائم المالية هي التي تكون، حسب حكم المراجع:

١. غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية؛ أو

٢. إذا كانت مقتصرة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من القوائم المالية؛ أو

٣. فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

(ب) الرأي المعدل: رأي متحفظ أو رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية.

---

[١] معيار المراجعة ٧٠٠ "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

المتطلبات

الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع

٦. يجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره في الحالات الآتية:

(أ) عندما يستنتج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهري؛ أو (راجع: الفقرات أ٢–أ٧)

(ب) عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري. (راجع: الفقرات أ٨–أ١٢)

تحديد نوع التعديل على رأي المراجع

الرأي المتحفظ

٧. يجب على المراجع إبداء رأي متحفظ في الحالات الآتية:

(أ) عندما يستنتج، بعد حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أن التحريفات، منفردة أو في مجملها، تُعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية، لكنها ليست منتشرة فيها؛ أو

(ب) عندما يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساس للرأي، ولكنه يستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية، لكنها غير منتشرة.

الرأي المعارض

٨. يجب على المراجع أن يبدي رأياً معارضاً عندما يستنتج، بعد حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أن التحريفات، منفردة أو في مجملها، تُعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية، وأيضاً منتشرة فيها.

الامتناع عن إبداء رأي

٩. يجب على المراجع الامتناع عن إبداء رأي عندما يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساس للرأي، ويستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية وأيضاً منتشرة.

١٠. في ظروف نادرة للغاية تنطوي على حالات متعددة من عدم التأكد، يجب على المراجع أن يمتنع عن إبداء رأي عندما يستنتج أنه بالرغم من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بكل حالة من حالات عدم التأكد من غير الممكن تكوين رأي في القوائم المالية بسبب التفاعل المحتمل لحالات عدم التأكد وتأثيرها التراكمي المحتمل على القوائم المالية.

تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة بعد قبول المراجع للارتباط

١١. إذا علم المراجع، بعد قبوله للارتباط، أن الإدارة قد فرضت قيداً على نطاق المراجعة، ورأى أنه من المرجح أن يؤدي ذلك إلى الحاجة لإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة إزالة هذا القيد.

١٢. إذا رفضت الإدارة إزالة القيد المشار إليه في الفقرة ١١ من هذا المعيار، فيجب على المراجع إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة، ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة،[٢] وتحديد ما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

١٣. إذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يحدد الآثار المترتبة على ذلك كما يلي:

---

[٢] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

(أ) إذا استنتج المراجع أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية ولكنها غير منتشرة، فيجب عليه أن يتحفظ في الرأي؛ أو

(ب) إذا استنتج المراجع أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية وأيضاً منتشرة لدرجة أن التحفظ في الرأي لن يكون كافياً للإبلاغ عن خطورة الموقف، فيجب عليه:

١. أن ينسحب من المراجعة، متى كان ذلك عملياً ومسموحاً به بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ أو (راجع: الفقرة ١٣أ)

٢. أن يمتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية، إذا كان الانسحاب من المراجعة قبل إصدار تقرير المراجع غير عملي أو غير ممكن. (راجع: الفقرة ١٤أ)

١٤. في حالة انسحاب المراجع، وفقاً لما تنص عليه الفقرة ١٣ (ب) (١)، فيجب عليه قبل الانسحاب أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور تتعلق بالتحريفات المكتشفة أثناء المراجعة، كان سينشأ عنها تعديل للرأي. (راجع: الفقرة ١٥أ)

اعتبارات أخرى فيما يتعلق بإبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي

١٥. عندما يرى المراجع أنه من الضروري إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل، فيجب ألا يتضمن تقريره أيضاً رأياً غير معدل بموجب نفس إطار التقرير المالي في قائمة مالية واحدة أو واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود معينة في إحدى القوائم المالية. فمن شأن تضمين مثل هذا الرأي غير المعدل في نفس التقرير[٣] في هذه الظروف أن يتناقض مع رأي المراجع المعارض أو امتناعه عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة ١٦أ)

شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدّلاً

رأي المراجع

١٦. عندما يُعدّل المراجع رأي المراجعة، فيجب عليه أن يستخدم لقسم الرأي العنوان "الرأي المتحفظ" أو "الرأي المعارض" أو "الامتناع عن إبداء رأي"، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات ١٧أ–١٩أ)

الرأي المتحفظ

١٧. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً بسبب وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، فيجب عليه أن ينص في رأيه على أنه باستثناء تأثيرات الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المتحفظ:

(أ) فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار عرض عادل؛ أو

(ب) فإن القوائم المالية المرفقة تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار التزام.

وعندما ينشأ التعديل عن عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على المراجع أن يستخدم العبارة "باستثناء التأثيرات المحتملة للأمر (الأمور) ..." لإبداء الرأي المعدل. (راجع: الفقرة ٢٠أ)

الرأي المعارض

١٨. عندما يُبدي المراجع رأياً معارضاً، فيجب عليه أن ينص في رأيه على أنه بسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المعارض:

[٣] يتناول معيار المراجعة (٨٠٥) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية" الظروف التي يُكلَّف فيها المراجع بإبداء رأي منفصل عن واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية.

(أ) فإن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار عرض عادل؛ أو

(ب) فإن القوائم المالية المرفقة لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار التزام.

الامتناع عن إبداء رأي

١٩. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه:

(أ) أن ينص على أنه لا يُبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة؛

(ب) أن ينص على أنه بسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي، فإنه لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية؛

(ج) أن يعدّل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠)، والتي تشير إلى أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها، لتنص على أن المراجع تم تكليفه بمراجعة القوائم المالية.

أساس الرأي

٢٠. عندما يُعدّل المراجع الرأي في القوائم المالية، فيجب عليه، بالإضافة إلى العناصر المحددة المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٧٠٠): (راجع: الفقرة أ٢١)

(أ) أن يعدّل العنوان "أساس الرأي" الذي تتطلبه الفقرة ٢٨ من معيار المراجعة (٧٠٠) إلى "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي المعارض" أو "أساس الامتناع عن إبداء رأي"، حسب مقتضى الحال؛

(ب) أن يُضمِّن في هذا القسم وصفاً للأمر الذي نشأ عنه التعديل.

٢١. في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بمبالغ محددة في القوائم المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية)، فيجب على المراجع أن يُضمِّن في قسم أساس الرأي وصفاً وتحديداً كمياً للتأثيرات المالية للتحريف، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً. وإذا لم يكن من الممكن عملياً تحديد حجم التأثيرات المالية، فيجب على المراجع أن ينص على ذلك في هذا القسم. (راجع: الفقرة أ٢٢)

٢٢. في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بإفصاحات نوعية، فيجب على المراجع أن يُضمِّن في قسم أساس الرأي تفسيراً للكيفية التي تم بها تحريف الإفصاحات.

٢٣. في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها، فيجب على المراجع القيام بما يلي:

(أ) أن يناقش عدم الإفصاح مع المكلفين بالحوكمة؛

(ب) أن يوضح في قسم أساس الرأي طبيعة المعلومات التي أُغفِل ذكرها؛

(ج) أن يُضمِّن الإفصاحات التي أُغفِل ذكرها، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، وبشرط أن يكون ذلك ممكناً عملياً وأن يكون المراجع قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المعلومات المغفل ذكرها. (راجع: الفقرة أ٢٣)

٢٤. إذا كان التعديل ناتجاً عن عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على المراجع إدراج أسباب عدم القدرة في قسم أساس الرأي.

٢٥. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، فيجب عليه تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(د) من معيار المراجعة (٧٠٠) بشأن ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه، لتضمين كلمة "المتحفظ" أو "المعارض"، حسب مقتضى الحال.

٢٦. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فلا يجوز أن يتضمن تقريره العناصر المطلوبة بموجب الفقرتين ٢٨(ب) و٢٨(د) من معيار المراجعة (٧٠٠). وتتمثل تلك العناصر فيما يلي:

(أ) إشارة إلى القسم الذي يوضح مسؤوليات المراجع في تقرير المراجع؛

(ب) عبارة بشأن ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعدّ كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع.

٢٧. حتى لو أبدى المراجع رأياً معارضاً أو امتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فيجب عليه أن يوضح في قسم أساس الرأي أسباب أي أمور أخرى يكون على علم بها، كانت ستتطلب تعديلاً في الرأي، والتأثيرات المترتبة عليها. (راجع: الفقرة أ٢٤)

وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية

٢٨. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه تعديل وصف مسؤولياته المطلوبة بموجب الفقرات ٣٩-٤١ من معيار المراجعة (٧٠٠) لتتضمن فقط الآتي: (راجع: الفقرة أ٢٥)

(أ) عبارة تفيد بأن مسؤولية المراجع هي القيام بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وإصدار تقرير المراجع عنها؛

(ب) عبارة تفيد بأنه بسبب الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي، فإن المراجع لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية؛

(ج) عبارة بشأن استقلال المراجع والمسؤوليات الأخلاقية الأخرى المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠).

الاعتبارات عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية

٢٩. ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فعندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فلا يجوز له أن يُضمِّن في تقريره قسماً عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) أو قسماً عن المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠).[٤، ٥] (راجع: الفقرة أ٢٦)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

٣٠. عندما يتوقع المراجع تعديل الرأي في تقريره، فيجب عليه إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالظروف التي أدت إلى التعديل المتوقع وصيغة التعديل. (راجع: الفقرة أ٢٧)

***

[٤] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرات ١١-١٣

[٥] معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة أ٥٤

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

أنواع الآراء المعدلة (راجع: الفقرة ٢)

أ١. يبين الجدول الموضح أدناه كيفية تأثير حكم المراجع بشأن طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل ومدى انتشار تأثيراته، أو تأثيراته المحتملة، في القوائم المالية على نوع الرأي الذي سيتم إبداؤه.

طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل	*حكم المراجع بشأن مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة في القوائم المالية*	
	جوهري ولكنه غير منتشر	*جوهري ومنتشر*
القوائم المالية محرفة بشكلٍ جوهري	رأي متحفظ	رأي معارض
عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة	رأي متحفظ	الامتناع عن إبداء رأي

الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع

طبيعة التحريفات الجوهرية (راجع: الفقرة ٦ (أ))

أ٢. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) أن يقوم المراجع، عند تكوين رأي في القوائم المالية، باستنتاج ما إذا كان قد تم الوصول إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريف الجوهري.[٦] ويأخذ هذا الاستنتاج في الحسبان تقويم المراجع للتحريفات غير المُصحَحة، إن وجدت، على القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٤٥٠).[٧]

أ٣. يعرِّف معيار المراجعة (٤٥٠) التحريف بأنه اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وبالتالي، قد ينشأ تحريف جوهري في القوائم المالية فيما يتعلق بما يلي:

(أ) مناسبة السياسات المحاسبية المختارة؛ أو

(ب) تطبيق السياسات المحاسبية المختارة؛ أو

(ج) مناسبة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.

مناسبة السياسات المحاسبية المختارة

أ٤. فيما يتعلق بمناسبة السياسات المحاسبية التي اختارتها الإدارة، فإن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد تنشأ، على سبيل المثال، عندما:

(أ) تكون السياسات المحاسبية المختارة غير متّسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو

(ب) لا تصف القوائم المالية بشكل صحيح سياسة محاسبية تتعلق ببند مهم في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية؛ أو

(ج) لا تعبر القوائم المالية أو لا تفصح عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

أ٥. غالباً ما تحتوي أطر التقرير المالي على متطلبات للمحاسبة والإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية. وعندما تغير المنشأة من اختيارها لسياسات محاسبية مهمة، فقد ينشأ تحريف جوهري في القوائم المالية عندما لا تلتزم المنشأة بهذه المتطلبات.

---

[٦] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١١

[٧] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ١١.

تطبيق السياسات المحاسبية المختارة

أ٦. فيما يتعلق بتطبيق السياسات المحاسبية المختارة، فإن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد تنشأ:

(أ) عندما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة بشكلٍ يتسق مع إطار التقرير المالي، بما في ذلك عندما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة بشكلٍ متسق بين الفترات أو على المعاملات والأحداث المتشابهة (الاتساق في التطبيق)؛ أو

(ب) بسبب طريقة تطبيق السياسات المحاسبية المختارة (مثل وجود خطأ غير متعمد في التطبيق).

مناسبة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية

أ٧. فيما يتعلق بمناسبة أو كفاية الإفصاحات في القوائم المالية، فإن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد تنشأ:

(أ) عندما لا تتضمن القوائم المالية جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو

(ب) عندما لا يتم عرض الإفصاحات الواردة في القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو

(ج) عندما لا تقدم القوائم المالية الإفصاحات الإضافية اللازمة لتحقيق العرض العادل بما يتعدى الإفصاحات المطلوبة على وجه التحديد بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

تقدم الفقرة أ١٣ من معيار المراجعة (٤٥٠) المزيد من الأمثلة على التحريفات الجوهرية التي قد تنشأ في الإفصاحات النوعية.

طبيعة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ٦ (ب))

أ٨. يمكن أن تنشأ عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (والمشار إليها أيضاً بالقيد على نطاق المراجعة) عن:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة؛ أو

(ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المراجع؛ أو

(ج) قيود تفرضها الإدارة.

أ٩. لا يشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على نطاق المراجعة إذا كان المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات بديلة. وإذا كان ذلك غير ممكن، فإن متطلبات الفقرة ٧ (ب) والفقرتين ٩-١٠ تنطبق، حسب الاقتضاء. وقد يكون للقيود التي تفرضها الإدارة انعكاسات أخرى على المراجعة، على سبيل المثال على تقييم المراجع لمخاطر الغش والنظر في استمرار الارتباط.

أ١٠. من أمثلة الظروف الخارجة عن سيطرة المنشأة:

- تلف السجلات المحاسبية للمنشأة.
- مصادرة السلطات الحكومية للسجلات المحاسبية الخاصة بمكّون مهم من مكونات المجموعة إلى أجل غير محدد.

أ١١. من أمثلة الظروف المتعلقة بطبيعة أو توقيت عمل المراجع:

- ما يكون عندما يُطلب من المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن منشأة زميلة، ويكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المعلومات المالية للمنشأة الزميلة لتقويم ما إذا كان قد تم تطبيق طريقة حقوق الملكية بشكلٍ مناسب.
- ما يكون عندما يتم تكليف المراجع في توقيت لا يمكّنه من ملاحظة جرد المخزون الفعلي.
- ما يكون عندما يقرر المراجع أن تنفيذ الإجراءات الأساس وحدها لن يكون كافياً، وأن أدوات الرقابة في المنشأة ليست فعّالة.

أ١٢. من أمثلة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، نتيجة قيد تفرضه الإدارة على نطاق المراجعة:

- منع الإدارة المراجع من ملاحظة جرد المخزون الفعلي.
- منع الإدارة المراجع من طلب مصادقة خارجية لأرصدة حسابات معينة.

تحديد نوع التعديل على رأي المراجع

تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة بعد قبول المراجع للارتباط (راجع: الفقرتين ١٣ (ب) (١)، ١٤)

أ١٣. قد تعتمد الإمكانية العملية للانسحاب من المراجعة على المرحلة التي وصل إليها إنجاز أعمال الارتباط في الوقت الذي تفرض فيه الإدارة قيداً على النطاق. فإذا كان المراجع قد قطع شوطاً كبيراً في المراجعة، فقد يقرر استكمال المراجعة إلى المدى الممكن، والامتناع عن إبداء رأي، وإيضاح القيد المفروض على النطاق في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي قبل الانسحاب.

أ١٤. في ظروف معينة، قد لا يكون الانسحاب من المراجعة ممكناً إذا كان المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالاستمرار في ارتباط المراجعة. وقد يكون هذا هو حال المراجع الذي يُعين لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام. وقد يكون هذا هو الحال أيضاً في الدول التي يُعين فيها المراجع لمراجعة القوائم المالية التي تغطي فترة محددة، أو التي يُعين فيها لفترة محددة، ويمنع من الانسحاب قبل اكتمال مراجعة تلك القوائم المالية، أو قبل نهاية تلك الفترة، على الترتيب. وقد يرى المراجع أيضاً أنه من الضروري أن يُضمِّن في تقريره فقرة أمر آخر.[٨]

أ١٥. عندما يَخْلُص المراجع إلى أن الانسحاب من المراجعة ضروري بسبب قيد مفروض على النطاق، فقد يكون هناك متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يفرض على المراجع إبلاغ السلطات التنظيمية أو ملاك المنشأة بالأمور المتعلقة بالانسحاب من الارتباط.

اعتبارات أخرى فيما يتعلق بإبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي (راجع: الفقرة ١٥)

أ١٦. فيما يلي أمثلة لظروف آلية التقرير التي لن تتناقض مع إبداء المراجع لرأي معارض أو امتناعه عن إبداء رأي:

- إبداء رأي غير معدل في قوائم مالية معدة بموجب إطار تقرير مالي معين، وفي نفس التقرير، إبداء رأي معارض في نفس القوائم المالية بموجب إطار تقرير مالي مختلف.[٩]
- الامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بنتائج العمليات، والتدفقات النقدية، عندما يكون ذلك ملائماً، وإبداء رأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي (انظر معيار المراجعة (٥١٠).[١٠] في هذه الحالة، لا يكون المراجع قد امتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية ككل.

شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدّلاً

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٧. يحتوي المثالان التوضيحيان (١) و(٢) الواردان في الملحق على تقارير بآراء متحفظة ومعارضة، على الترتيب، بسبب أن القوائم المالية مُحرفة بشكلٍ جوهري.

أ١٨. يحتوي المثال التوضيحي (٣) الوارد في الملحق على تقرير مراجع برأي متحفظ، بسبب أن المراجع لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويحتوي المثال التوضيحي (٤) على حالة امتناع عن إبداء رأي، بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية. ويحتوي المثال التوضيحي (٥) على حالة امتناع عن إبداء رأي، بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية. وفي كل حالة من الحالتين الأخيرتين، تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على القوائم المالية تأثيرات جوهرية ومنتشرة.

---

٨ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت انتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة أ١٠

٩ انظر الفقرة أ٣١ من معيار المراجعة (٧٠٠) لوصف هذا الظرف.

١٠ معيار المراجعة ٥١٠ "ارتباطات المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية"، الفقرة ١٠.

وتتضمن أيضاً ملاحق معايير المراجعة الأخرى التي تحتوي على متطلبات لآلية التقرير، بما في ذلك معيار المراجعة (٥٧٠)،[١١] أمثلة توضيحية لتقارير المراجع التي بها آراء معدلة.

رأي المراجع (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٩. إن تعديل هذا العنوان يجعل من الواضح للمستخدم أن رأي المراجع تم تعديله، ويشير التعديل كذلك إلى نوع التعديل.

الرأي المتحفظ (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٠. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً، فلن يكون من المناسب استخدام عبارات مثل "استناداً إلى الشرح السابق" أو "مع مراعاة" في قسم الرأي، لأن هذه العبارات ليست واضحة أو قوية بشكلٍ كافٍ.

أساس الرأي (راجع: الفقرات ٢٠، ٢١، ٢٣، ٢٧)

أ٢١. يساعد الاتساق في تقرير المراجع على تعزيز فهم المستخدمين، والتعرف على الظروف غير المألوفة عند حدوثها. وبناءً عليه، ورغم أن التوحيد في صيغة الرأي المعدل وفي وصف أسباب التعديل قد لا يكون ممكناً، فإن الاتساق في كلٍ من شكل تقرير المراجع ومحتواه هو أمر مُستحسن.

أ٢٢. من أمثلة التأثيرات المالية للتحريفات الجوهرية التي قد يوضحها المراجع في قسم أساس الرأي في تقريره، التحديد الكمي للتأثيرات على الزكاة وضريبة الدخل، والدخل قبل الزكاة والضرائب، وصافي الدخل وحقوق الملكية، إذا كان المخزون مُقيَّماً بأكثر مما يجب.

أ٢٣. لن يكون من الممكن عملياً الإفصاح في قسم أساس الرأي عن المعلومات المغفل ذكرها في الحالات الآتية:

(أ) إذا لم تقم الإدارة بإعداد الإفصاحات، أو إذا لم تكن الإفصاحات متوفرة بسهولة للمراجع بطريقة أخرى؛ أو

(ب) إذا كانت الإفصاحات، بحسب حكم المراجع، ضخمة على نحو غير ملائم بالنسبة لتقرير المراجع.

أ٢٤. لا يُعد إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بأمرٍ محدد موضح في قسم أساس الرأي مبرراً لعدم ذكر وصف للأمور الأخرى التي تم التعرف عليها والتي كانت ستتطلب تعديلاً في رأي المراجع. ففي هذه الحالات، قد يكون الإفصاح عن مثل هذه الأمور الأخرى التي يكون المراجع على علم بها مهماً لمستخدمي القوائم المالية.

وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٢٥. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، يكون من الأفضل ذكر العبارات الآتية في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية في تقرير المراجع، كما هو موضح في المثالين التوضيحيين (٤) و(٥) في ملحق هذا المعيار:

- العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨ (أ) من معيار المراجعة (٧٠٠)، بعد تعديلها لتنص على أن مسؤولية المراجع هي القيام بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛
- العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨ (ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) بشأن الاستقلال والمسؤوليات الأخلاقية الأخرى.

الاعتبارات عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٢٦. يوفر النص على أسباب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع، معلومات تفيد المستخدمين في فهم أسباب امتناع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، وقد يوفر ذلك أيضاً حماية إضافية من الاعتماد غير المناسب على القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الإبلاغ عن أي أمور رئيسة للمراجعة بخلاف الأمر أو الأمور التي نشأ عنها الامتناع عن إبداء الرأي قد يوحي بأن القوائم المالية ككل ذات مصداقية فيما يتعلق بتلك الأمور أكثر مما ينبغي في ظل الظروف القائمة، وسيكون غير متسق مع الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. وبالمثل، سيكون من غير المناسب تضمين القسم "معلومات أخرى" وفقا لمعيار المراجعة (٧٢٠) لتناول نظر المراجع في اتساق المعلومات

---

[١١] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية".

الأخرى مع القوائم المالية. وبناءً عليه، فإن الفقرة ٢٩ من هذا المعيار تحظر تضمين قسم للأمور الرئيسة للمراجعة أو قسم للمعلومات الأخرى في تقرير المراجع عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، ما لم يكن المراجع مطالباً بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة أو التقرير عن المعلومات الأخرى بموجب الأنظمة أو اللوائح.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٢٧. إن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالظروف التي من المتوقع أن تؤدي إلى تعديل في رأي المراجع وبصيغة هذا التعديل، يمكّن:

(أ) المراجع من إخطار المكلفين بالحوكمة بالتعديلات المرتقبة، وأسباب (أو ظروف) التعديلات؛

(ب) المراجع من التماس موافقة المكلفين بالحوكمة على حقائق الأمر أو الأمور الناشئ عنها التعديل المرتقب، أو من التأكد من الأمور التي لم يتم الاتفاق عليها مع الإدارة في هذا الشأن؛

(ج) المكلفين بالحوكمة من أن تتاح لهم الفرصة لتزويد المراجع، متى كان ذلك مناسباً، بمعلومات وتوضيحات إضافية فيما يتعلق بالأمر أو الأمور الناشئ عنها التعديل المتوقع.

الملحق(*)

(راجع: الفقرات أ١٧، أ١٨، أ٢٥)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل التي تم فيها إدخال تعديلات على الرأي(**)

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع يحتوي على رأي معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية الموحدة.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمنشأة أجنبية زميلة.
- المثال التوضيحي (٤): تقرير مراجع يحتوي على امتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة.
- المثال التوضيحي (٥): تقرير مراجع يحتوي على امتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية.

---

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة – أينما يرد – المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

<u>المثال التوضيحي (١) – رأي متحفظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية</u>

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠)[١] غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(**) (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).[٢]**
- **المخزون مُحرَّف. ويعد التحريف جوهرياً، ولكنه غير منتشر في القوائم المالية (أي، المناسب هو إبداء رأي متحفظ).**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[٣]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

---

١ معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

٢ معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

٣ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي المتحفظ

مخزون الشركة مُسجل في قائمة المركز المالي بمبلغ ×××. ولم تُظهر الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، ولكنها أظهرته بالتكلفة فقط، مما يشكل خروجاً عن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وتشير سجلات الشركة إلى أنه لو أظهرت الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، لكان ينبغي تخفيض المخزون بمبلغ ××× ليصل إلى صافي قيمته القابلة للتحقق. وبالتالي، كانت ستزيد تكلفة المبيعات بمبلغ ×××، وكانت ستنخفض الزكاة وضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق ملكية المساهمين بمبلغ ×××، و ×××، و ××× على الترتيب.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[*يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*]. *ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.*]

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[*يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)*]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٤]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*[*]]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

٤ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٢) - رأي معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية الموحدة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة تُعد مراجعة مجموعة لمنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **القوائم المالية الموحدة محرّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم توحيد منشأة تابعة. ويعد التحريف الجوهري منتشراً في القوائم المالية الموحدة. ولم يتم تحديد تأثيرات التحريف على القوائم المالية الموحدة، لأنه لم يكن من الممكن عملياً القيام بذلك (أي المناسب هو إبداء رأي معارض).**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **معيار المراجعة (٧٠١) منطبق؛ ومع ذلك، فقد حدد المراجع أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة بخلاف الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المعارض.**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة[٥]

الرأي المعارض

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات على القوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وبسبب أهمية الأمر الذي تمت مناقشته في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة لا تعرض بشكل عادل، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

٥ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي المعارض

كما هو مبين في الإيضاح ×، لم توحد المجموعة الشركة التابعة (ص) التي استحوذت عليها المجموعة خلال عام ٢٠×١، لأنها لم تكن قادرة على تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات المهمة للشركة التابعة في تاريخ الاستحواذ. ولذلك تمت المحاسبة عن هذا الاستثمار على أساس التكلفة. وبموجب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فقد كان ينبغي على الشركة أن تقوم بتوحيد هذه الشركة التابعة، والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. ولو كانت الشركة (ص) قد تم توحيدها، لكان العديد من العناصر في القوائم المالية الموحدة المرفقة قد تأثر بشكلٍ جوهري. ولم يتم تحديد تأثيرات الفشل في التوحيد على القوائم المالية الموحدة.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المعارض.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[*يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٧) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*]. *ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٧) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.*]

الأمور الرئيسة للمراجعة

باستثناء الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المعارض، قررنا أنه لا توجد أي أمور رئيسة أخرى للمراجعة ليتم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة[٦]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*[*]]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

٦ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٣) - رأي متحفظ بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة فيما يتعلق بمنشأة أجنبية زميلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة تُعد مراجعة مجموعة لمنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالاستثمار في منشأة أجنبية زميلة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرية، لكنها غير منتشرة في القوائم المالية الموحدة (أي المناسب هو إبداء رأي متحفظ).
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة[٧]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأداءها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار المجموعة في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وتم تضمين حصة الشركة (س) من صافي دخل الشركة (ص) والبالغة قيمتها ××× في دخل الشركة (س) للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفتري لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس العام لأننا لا نملك حق الوصول إلى المعلومات المالية أو الإدارة أو المراجعين في الشركة (ص). وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أية تعديلات على هذه المبالغ.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[*يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*]. *ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتصف الأمر الخاص الأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.*]

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[*يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)*]

---

٧ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة[٨]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

٨ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

<u>المثال التوضيحي (٤) – الامتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة</u>

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة تُعد مراجعة مجموعة لمنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة. وبعبارة أخرى، لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة مراجعة بشأن المعلومات المالية لاستثمار في مشروع مشترك، يمثل ما يزيد عن ٩٠% من صافي أصول المنشأة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية الموحدة (أي المناسب هو الامتناع عن إبداء رأي).**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **يتطلب الأمر استخدام وصف أكثر محدودية في قسم مسؤوليات المراجع.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة[٩]

الامتناع عن إبداء رأي

تم تكليفنا بمراجعة القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

ونحن لا نبدي رأياً في القوائم المالية الموحدة المرفقة للمجموعة. فنظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية الموحدة.

أساس الامتناع عن إبداء رأي

سُجل استثمار المجموعة في مشروعها المشترك مع الشركة (ص) بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي الموحدة للمجموعة، ويمثل ذلك ما يزيد عن ٩٠% من صافي أصول المجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١. ولم يُسمح لنا بالوصول إلى إدارة الشركة (ص) ومراجعيها، بما في ذلك إلى توثيق مراجعي الشركة (ص) لأعمال المراجعة. ونتيجة لذلك، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات تُعد ضرورية فيما يتعلق بالحصة التناسبية الخاصة بالمجموعة في أصول الشركة (ص)، والتي تسيطر عليها سيطرة مشتركة، وحصتها التناسبية في التزامات الشركة (ص)، والتي هي مسؤولة عنها مسؤولية مشتركة، وحصتها التناسبية في دخل ومصروفات الشركة (ص) عن تلك السنة، والعناصر التي تتكون منها قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة وقائمة التدفقات النقدية الموحدة.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة[١٠]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

تتمثل مسؤوليتنا في القيام بمراجعة القوائم المالية الموحدة للمجموعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وإصدار تقرير المراجع عنها. ولكن نظراً للأمر الموضح في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية الموحدة.

ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

٩ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

١٠ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٥) – الامتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن عناصر متعددة في القوائم المالية، وبعبارة أخرى، لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة مراجعة عن المخزون والمبالغ مستحقة التحصيل في المنشأة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **يتطلب الأمر استخدام وصف أكثر محدودية في قسم مسؤوليات المراجع.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[١١]

الامتناع عن إبداء رأي

تم تكليفنا بمراجعة القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

ونحن لا نبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة للشركة. فنظراً لأهمية الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

أساس الامتناع عن إبداء رأي

لم يتم التعاقد معنا كمراجعين للشركة إلا بعد ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وبالتالي لم نقم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في بداية السنة ونهايتها. ولم نتمكن من الوصول، عن طريق وسائل بديلة، إلى قناعة بشأن كميات المخزون المحتفظ بها في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠ و٢٠×١، والتي تظهر في قائمتي المركز المالي بمبلغ ××× و ××× على الترتيب. وإضافة لذلك، فإن إدخال نظام إلكتروني جديد للمبالغ مستحقة التحصيل في شهر سبتمبر عام ٢٠×١ أدى إلى أخطاء عديدة في تلك المبالغ. وحتى تاريخ تقريرنا، كانت الإدارة لا تزال بصدد تدارك أوجه القصور في النظام وتصحيح الأخطاء. ولم نتمكن عن طريق وسائل بديلة من التأكد أو التحقق من المبالغ مستحقة التحصيل الواردة في قائمة المركز المالي بمبلغ إجمالي قدره ××× كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١. ونتيجة لهذه الأمور، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات ربما كان من الضروري إدخالها فيما يتعلق بما هو مسجل أو غير مسجل من المخزون والمبالغ مستحقة التحصيل، والعناصر التي تتكون منها قائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية.

---

[١١] العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[١٢]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل مسؤوليتنا في القيام بمراجعة القوائم المالية للشركة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وإصدار تقرير المراجع عنها. ولكن نظراً للأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*[*]]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

١٢ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٦): فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٧٠٦)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٦)

فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الإبلاغ الإضافي في تقرير المراجع عندما يرى المراجع أنه ضروري:

(أ) لفت انتباه المستخدمين لأمرٍ أو أمورٍ تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، وتعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنها تشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية؛ أو

(ب) لفت انتباه المستخدمين لأي أمرٍ أو أمور أخرى بخلاف تلك المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية، وتعد ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو لمسؤوليات المراجع أو لتقريره.

٢. يضع معيار المراجعة (٧٠١)[١] متطلبات ويقدم إرشادات عندما يحدد المراجع أموراً رئيسة للمراجعة، ويُبلغ عنها في تقريره. وعندما يُضمِّن المراجع قسماً للأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره، فإن هذا المعيار يتناول العلاقة بين الأمور الرئيسة للمراجعة وأي إبلاغ إضافي في تقرير المراجع وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرات أ١–أ٣)

٣. يضع معيار المراجعة (٥٧٠)[٢] ومعيار المراجعة (٧٢٠)[٣] متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن الإبلاغ في تقرير المراجع عن الاستمرارية والمعلومات الأخرى على الترتيب.

٤. يحدد الملحقان (١) و (٢) معايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات محددة للمراجع لتضمين فقرات لفت انتباه أو فقرات أمور أخرى في تقريره. وفي تلك الظروف، تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بشكل مثل هذه الفقرات. (راجع: الفقرة أ٤)

تاريخ السريان

٥. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٦. هدف المراجع هو أن يقوم، بعد تكوين رأي في القوائم المالية، بلفت انتباه المستخدمين إلى ما يلي، عندما يكون من الضروري القيام بذلك بحسب حكمه المهني، عن طريق تضمين إبلاغ إضافي واضح في تقرير المراجع:

(أ) أمرٍ معروض أو مفصح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية، لكنه على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية؛ أو

(ب) أي أمر آخر يُعدّ ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو لمسؤوليات المراجع أو لتقريره، حسب مقتضى الحال.

التعريفات

٧. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) فقرة لفت الانتباه: فقرة يتضمنها تقرير المراجع تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية ويُعد، حسب حكم المراجع، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

(ب) فقرة أمر آخر: فقرة ترد في تقرير المراجع، وتشير إلى أمر ما بخلاف الأمور المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية، وتُعد –حسب حكم المراجع– ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره.

---

١ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

٢ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

٣ معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

المتطلبات

فقرات لفت الانتباه في تقرير المراجع

٨. إذا رأى المراجع أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لأمرٍ ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية، ويُعد بحسب حكم المراجع، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية، فيجب على المراجع أن يُضمِّن في تقريره فقرة لفت انتباه شريطة ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٥، أ٦)

(أ) ألا يكون مطلوباً من المراجع تعديل الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)[٤] نتيجةً لهذا الأمر؛

(ب) ألا يكون الأمر قد تم تحديده على أنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة التي سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع، وذلك عندما يكون معيار المراجعة (٧٠١) منطبقاً. (راجع: الفقرات أ١–أ٣)

٩. عندما يُضمِّن المراجع في تقريره فقرة لفت انتباه، فيجب عليه:

(أ) تضمين الفقرة في قسم منفصل من تقرير المراجع تحت عنوان مناسب يتضمن العبارة "لفت انتباه"؛

(ب) إضافة إشارة واضحة في الفقرة إلى الأمر الذي يتم لفت الانتباه إليه والموضع في القوائم المالية الذي يمكن العثور فيه على الإفصاحات ذات الصلة التي تصف الأمر على نحو وافٍ. ويجب أن تشير الفقرة فقط إلى المعلومات التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية؛

(ج) الإشارة إلى أن رأي المراجع لم يتم تعديله بناءً على الأمر الذي تم لفت الانتباه إليه. (راجع: الفقرات أ٧–أ٨، أ١٦–أ١٧)

فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع

١٠. إذا رأى المراجع أنه من الضروري الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف الأمور التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المراجع ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره، فيجب على المراجع أن يُضمِّن في تقريره فقرة أمر آخر شريطة ما يلي:

(أ) ألا يكون ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛

(ب) ألا يكون الأمر قد تم تحديده على أنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة التي سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع، وذلك عندما يكون معيار المراجعة (٧٠١) منطبقاً. (راجع: الفقرات أ٩–أ١٤)

١١. عندما يقوم المراجع بتضمين فقرة أمر آخر في تقريره، فيجب عليه أن يضيف الفقرة في قسم منفصل تحت عنوان "أمر آخر" أو أي عنوان آخر مناسب. (راجع: الفقرات أ١٥–أ١٧)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

١٢. إذا كان المراجع يتوقع إدراج فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر في تقريره، فيجب عليه إبلاغ المكلفين بالحوكمة بهذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة. (راجع: الفقرة أ١٨)

***

[٤] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

العلاقة بين فقرات لفت الانتباه والأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ٢، ٨(ب))

أ١. يعرِّف معيار المراجعة (٧٠١) الأمور الرئيسة للمراجعة بأنها تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسة للمراجعة من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، والتي تتضمن نتائج مهمة من مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.[٥] ويوفر الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند المراجعة والتي يمكن أن تساعدهم أيضاً في فهم المنشأة والمجالات التي انطوت على اجتهادات مهمة من جانب الإدارة في القوائم المالية المراجعة. وعندما يكون معيار المراجعة (٧٠١) منطبقاً، فلا يُعد استخدام فقرات لفت الانتباه بديلاً لوصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة.

أ٢. قد تكون الأمور التي تم تحديد أنها الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) أساسية أيضاً، بحسب حكم المراجع، لفهم المستخدمين للقوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، وعند الإبلاغ عن الأمر كأمر رئيس للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، فقد يرغب المراجع في تسليط الضوء أو لفت المزيد من الانتباه إلى وزنه النسبي. وقد يقوم المراجع بذلك عن طريق عرض الأمر بشكل أكثر وضوحاً من الأمور الأخرى في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة (على سبيل المثال، بأن يكون هو الأمر الأول) أو عن طريق إدراج معلومات إضافية في وصف الأمر الرئيس للمراجعة للإشارة إلى أهمية الأمر لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

أ٣. قد يوجد أمرٌ لم يتم تحديده على أنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) (لأنه لم يتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع)، ولكنه بحسب حكم المراجع، يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية (على سبيل المثال، حدث لاحق). وإذا رأى المراجع أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لذلك الأمر، فعندئذٍ يتم تضمينه في فقرة لفت انتباه في تقرير المراجع وفقاً لهذا المعيار.

الظروف التي قد تكون فيها فقرة لفت الانتباه ضرورية (راجع: الفقرتين ٤، ٨)

أ٤. يحدد الملحق (١) معايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات محددة للمراجع ليقوم بتضمين فقرات لفت انتباه في تقريره في ظروف معينة. ومن بين هذه الظروف:

- عندما يكون إطار التقرير المالي المفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح لم يكن ليتم قبوله لولا أنه مفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح.
- تنبيه المستخدمين إلى أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.
- عندما يصبح المراجع على علم بحقائق بعد تاريخ تقريره، ويقدم تقريراً جديداً أو معدلاً (أي، أحداث لاحقة).[٦]

أ٥. من أمثلة الظروف التي قد يرى المراجع فيها أنه من الضروري تضمين فقرة لفت انتباه ما يلي:

- وجود حالة عدم تأكد فيما يتعلق بالنتيجة المستقبلية لإجراء قضائي أو تنظيمي غير معهود.
- وقوع حدث لاحق مهم بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع.[٧]
- التطبيق المبكر (عندما يكون مسموحاً به) لمعيار محاسبي جديد له تأثير جوهري على القوائم المالية.
- وقوع كارثة كبيرة كان لها، أو لا يزال لها، تأثير كبير على المركز المالي للمنشأة.

أ٦. ومع ذلك، فإن الاستخدام واسع النطاق لفقرات لفت الانتباه قد يقلل من فاعلية إبلاغ المراجع عن مثل هذه الأمور.

---

٥ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦

٦ معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرتان ١٢(ب) و١٦

٧ معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٦

تضمين فقرة لفت انتباه في تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٩)

أ٧. لا يؤثر تضمين فقرة لفت انتباه في تقرير المراجع على رأي المراجع. ولا تُعد فقرة لفت الانتباه بديلاً عن:

(أ) إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) عندما يتطلب ذلك ظروف ارتباط المراجعة؛ أو

(ب) الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل؛ أو

(ج) التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)[٨] عند وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

أ٨. تقدم الفقرتان أ١٦ وأ١٧ المزيد من الإرشادات بشأن مكان إدراج فقرات لفت الانتباه في ظروف معينة.

فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

الظروف التي قد تكون فيها فقرة أمر آخر ضرورية

صلة الأمر بفهم المستخدمين للمراجعة

أ٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، ويتضمن ذلك الإبلاغ عن المخاطر المهمة التي يحددها المراجع.[٩] وعلى الرغم من أن الأمور المتعلقة بالمخاطر المهمة قد يتم تحديدها كأحد الأمور الرئيسة للمراجعة، فمن غير المرجح أن تكون الأمور الأخرى المتعلقة بالتخطيط والنطاق (على سبيل المثال، نطاق المراجعة المخطط له، أو تطبيق الأهمية النسبية في سياق المراجعة) أموراً رئيسة للمراجعة بسبب طريقة تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة في معيار المراجعة (٧٠١). ومع ذلك، فقد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع أن يبلغ عن الأمور المتعلقة بالتخطيط والنطاق في تقريره، أو قد يرى المراجع أنه من الضروري الإبلاغ عن تلك الأمور في فقرة أمر آخر.

أ١٠. في الظروف النادرة التي يكون المراجع فيها غير قادر على الانسحاب من الارتباط على الرغم من أن التأثير المحتمل لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق المراجعة يُعد تأثيراً منتشراً،[١٠] قد يرى المراجع أنه من الضروري تضمين فقرة أمر آخر في تقريره لتوضيح سبب عدم إمكانية انسحابه من الارتباط.

صلة الأمر بفهم المستخدمين لمسؤوليات المراجع أو تقريره

أ١١. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو الممارسة المتعارف عليها في دولة معينة من المراجع، أو قد تسمح له بتوضيح أمور توفر تفسيراً إضافياً لمسؤولياته عند مراجعة القوائم المالية أو لتقرير المراجع بشأنها. وعندما يتضمن قسم الأمور الأخرى أكثر من أمر يُعد، بحسب حكم المراجع، ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره، فقد يكون من المفيد استخدام عناوين فرعية مختلفة لكل أمر.

أ١٢. لا تتناول فقرة الأمر الآخر الظروف التي يتحمل فيها المراجع مسؤوليات تقرير أخرى، بالإضافة إلى مسؤوليته بموجب معايير المراجعة (انظر قسم مسؤوليات التقرير الأخرى في معيار المراجعة (٧٠٠)[١١])، أو عندما يُطلب من المراجع تنفيذ إجراءات إضافية محددة والتقرير عنها، أو إبداء رأي في أمور محددة.

التقرير عن أكثر من مجموعة واحدة من القوائم المالية

أ١٣. قد تُعِد المنشأة مجموعة واحدة من القوائم المالية وفقاً لإطار ذي غرض عام (على سبيل المثال، الإطار الوطني) ومجموعة أخرى من القوائم المالية وفقاً لإطار آخر ذي غرض عام (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية

[٨] معيار المراجعة ٥٧٠، الفقرتان ٢٢ و٢٣

[٩] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

[١٠] انظر الفقرة ١٣ (ب) (٢) من معيار المراجعة (٧٠٥) للاطلاع على نقاش لهذا الظرف.

[١١] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان ٤٣ و٤٤

السعودية(*))، وتقوم بتكليف المراجع بالتقرير عن كلٍ من هاتين المجموعتين من القوائم المالية. وإذا حدد المراجع أن تلك الأطر تُعد مقبولة في ظل الظروف ذات الصلة، فقد يُضمِّن في تقريره فقرة أمر آخر للإشارة إلى حقيقة أنه قد تم إعداد مجموعة أخرى من القوائم المالية من قبل نفس المنشأة وفقاً لإطار آخر ذي غرض عام وأن المراجع قد أصدر تقريراً عن تلك القوائم المالية.

تقييد توزيع تقرير المراجع أو استخدامه

أ١٤. يمكن إعداد القوائم المالية المعدة لغرض خاص وفقاً لإطار ذي غرض عام إذا قرر المستخدمون المستهدفون أن القوائم المالية ذات الغرض العام تفي باحتياجاتهم من المعلومات المالية. وحيث إن تقرير المراجع يكون موجهاً لمستخدمين محددين، فقد يرى المراجع أنه من الضروري بحسب الظروف تضمين فقرة أمر آخر تنص على أن تقرير المراجع موجه فقط للمستخدمين المستهدفين، ولا ينبغي توزيعه أو استخدامه من قبل أطراف أخرى.

تضمين فقرة أمر آخر في تقرير المراجع

أ١٥. يعكس محتوى فقرة أمر آخر بوضوح أن ذلك الأمر الآخر لا يلزم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية. ولا تتضمن فقرة أمر آخر المعلومات التي يُحظر على المراجع تقديمها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية الأخرى، على سبيل المثال، المعايير الأخلاقية المتعلقة بسرية المعلومات. وإضافة لذلك، لا يُضمَّن في فقرة أمر آخر المعلومات التي يُطلب من الإدارة توفيرها.

مكان فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ٩، ١١)

أ١٦. يعتمد مكان إضافة فقرة لفت الانتباه أو فقرة الأمر الآخر في تقرير المراجع على طبيعة المعلومات التي سيتم الإبلاغ بها، وحكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي للأهمية التي تمثلها تلك المعلومات للمستخدمين المستهدفين، مقارنةً بالعناصر الأخرى المطلوب التقرير عنها وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠). فعلى سبيل المثال:

فقرات لفت الانتباه

- عندما تتعلق فقرة لفت الانتباه بإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك الظروف التي يقرر فيها المراجع أن إطار التقرير المالي المفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح لم يكن ليتم قبوله لولا أنه مفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح،[١٢] فقد يرى المراجع أنه من الضروري وضع الفقرة مباشرةً بعد قسم أساس الرأي لتوفير سياق مناسب لرأي المراجع.

- عندما يتم عرض قسم للأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع، يمكن عرض فقرة لفت الانتباه إما قبل قسم الأمور الرئيسة للمراجعة أو بعده مباشرةً، استناداً إلى حكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي لأهمية المعلومات الواردة في فقرة لفت الانتباه. وقد يضيف المراجع أيضاً المزيد من السياق إلى عنوان "لفت الانتباه"، ومثال ذلك "لفت الانتباه – حدث لاحق"، لتمييز فقرة لفت الانتباه عن الأمور الفردية المبيّنة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة.

فقرات الأمور الأخرى

- عند عرض قسم للأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع واعتبار أنه من الضروري أيضاً إضافة فقرة أمر آخر، فقد يضيف المراجع المزيد من السياق إلى العنوان "أمر آخر"، ومثال ذلك "أمر آخر – نطاق المراجعة"، لتمييز فقرة الأمر الآخر عن الأمور الفردية المبيّنة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة.

- عند تضمين فقرة أمر آخر للفت انتباه المستخدمين لأمر متعلق بمسؤوليات تقرير أخرى تم تناوله في تقرير المراجع، يمكن تضمين هذه الفقرة في قسم "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى".

- عندما يكون الأمر ذا صلة بجميع مسؤوليات المراجع أو بفهم المستخدمين لتقريره، يمكن تضمين فقرة الأمر الآخر كقسم منفصل بعد "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" و"التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى".

---

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

[١٢] على سبيل المثال، وفقاً لما هو مطلوب بموجب الفقرة ١٩ من معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، والفقرة ١٤ من معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص".

أ١٧. يقدم الملحق الثالث مثالاً توضيحياً للتفاعل بين قسم الأمور الرئيسة للمراجعة وفقرة لفت الانتباه وفقرة الأمر الآخر، عندما تُعرض جميعها في تقرير المراجع. ويتضمن المثال التوضيحي للتقرير الوارد في الملحق الرابع فقرة لفت انتباه في تقرير مراجع لمنشأة غير مدرجة، يحتوي على رأي متحفظ ولم يتم الإبلاغ فيه عن الأمور الرئيسة للمراجعة.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٨. يمكِّن الإبلاغ المطلوب بموجب الفقرة ١٢ المكلفين بالحوكمة من العلم والإحاطة بطبيعة أي أمور محددة ينوي المراجع تسليط الضوء عليها في تقريره، ويوفر لهم فرصة للاستيضاح من المراجع عند الضرورة. وعندما يتكرر إدراج فقرة أمر آخر عن أمر معين في تقرير المراجع في ارتباطات متتابعة، فقد يقرر المراجع أنه من غير الضروري تكرار الإبلاغ في كل ارتباط، ما لم يكن مطالباً بالقيام بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح.

الملحق الأول

(راجع: الفقرتين ٤، أ٤١)

قائمة بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية التي تحتوي على متطلبات لفقرات لفت الانتباه

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير المراجعة الأخرى والتي تتطلب من المراجع تضمين فقرات لفت انتباه في تقريره في ظروف معينة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٢١٠) *"الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"*، الفقرة ١٩(ب)
- معيار المراجعة (٥٦٠) *"الأحداث اللاحقة"*، الفقرتان ١٢(ب) و١٦
- معيار المراجعة (٨٠٠) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"*، الفقرة ١٤

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ٤)

قائمة بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية التي تحتوي على متطلبات لفقرات أمور أخرى

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير المراجعة الأخرى والتي تتطلب من المراجع تضمين فقرة أمر آخر في تقريره في ظروف معينة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٥٦٠) *"الأحداث اللاحقة"*، الفقرتان ١٢ (ب) و١٦
- معيار المراجعة (٧١٠) *"المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"*، الفقرات ١٣ و١٤ و١٦ و١٧

الملحق الثالث(*)

(راجع: الفقرة أ١٧)

مثال توضيحي لتقرير مراجع مستقل يحتوي على قسم للأمور الرئيسة للمراجعة وفقرة لفت انتباه وفقرة أمور أخرى(**)

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠)[١] غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(***)(إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، اندلع حريق في مرافق الإنتاج الخاصة بالمنشأة، وقد أفصحت المنشأة عن ذلك باعتباره حدثاً لاحقاً. وبحسب حكم المراجع، فإن الأمر يُعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولم يتطلب الأمر اهتماماً كبيراً من المراجع عند مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية.**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق. ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

---

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة – أينما يرد – المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

١ معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

*** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[٢]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

لفت الانتباه[٣]

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح تأثيرات حريق اندلع في مرافق إنتاج الشركة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[*يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)*]

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة (س) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣١ مارس ٢٠×١.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[*يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) – انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٤]

---

[٢] العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

[٣] وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة أ١٦، يمكن عرض فقرة لفت الانتباه إما قبل قسم الأمور الرئيسة للمراجعة أو بعده مباشرةً، استناداً إلى حكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي لأهمية المعلومات الواردة في فقرة لفت الانتباه.

[٤] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

الملحق الرابع

(راجع: الفقرة أ٨)

مثال توضيحي لتقرير مراجع مستقل يحتوي على رأي متحفظ، بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق، ويتضمن فقرة لفت انتباه

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **أدى الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق إلى إبداء رأي متحفظ.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، اندلع حريق في مرافق الإنتاج الخاصة بالمنشأة، وقد أفصحت المنشأة عن ذلك باعتباره حدثاً لاحقاً. وبحسب حكم المراجع، فإن الأمر يُعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولم يتطلب الأمر اهتماماً كبيراً من المراجع عند مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية.**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[1]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأداءها المالي وتدفقاتها

[1] العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي المتحفظ

الأوراق المالية قصيرة الأجل القابلة للتداول الخاصة بالشركة مسجلة في قائمة المركز المالي بمبلغ ×××. ولم تربط الإدارة هذه الأوراق المالية بسعرها السوقي، ولكنها بدلاً من ذلك أظهرتها بالتكلفة، مما يشكل خروجاً عن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وتشير سجلات الشركة إلى أنه في حالة قيام الإدارة بربط الأوراق المالية القابلة للتداول بسعرها السوقي، لكانت الشركة قد قامت بإثبات خسارة غير محققة بمبلغ ××× في قائمة الدخل الشامل للسنة. وكان سيتم تخفيض المبلغ الدفتري للأوراق المالية في قائمة المركز المالي بنفس المبلغ في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وكان سيتم تخفيض الزكاة وضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق المساهمين بمبلغ ××× و ××× و ××× على الترتيب.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

لفت انتباه – تأثيرات الحريق

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح تأثيرات حريق اندلع في مرافق إنتاج الشركة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٢]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) – انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) – انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) – انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

٢ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.



المعيار الدولي للمراجعة (٧١٠): المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٧١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها، بالإضافة إلى التعديل التالي:

إضافة حاشية لنماذج توضيحية لتقارير المراجعين تنص على أنه ***عند صياغة تقرير المراجع المستقل وفقاً لهذا المعيار، يلزم مراعاة هيكل نماذج تقارير المراجع المستقل الواردة في معيار المراجعة (٧٠٠)، مع مراعاة متطلبات هذا المعيار.***

المعيار الدولي للمراجعة (٧١٠)

المعلومات المقارنة

الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧١٠) *"المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"* .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة عند مراجعة القوائم المالية. وعندما تكون القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها من قبل مراجع سابق أو عندما تكون غير مراجعة، تنطبق أيضاً عندئذٍ المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٥١٠)[1] المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية.

طبيعة المعلومات المقارنة

٢. تعتمد طبيعة المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية للمنشأة على متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ويوجد منهجان عامّان مختلفان بشأن مسؤوليات المراجع في عملية التقرير عن تلك المعلومات المقارنة: الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة. ويُحدَّد غالباً المنهج الذي سيتم تبنيه عن طريق الأنظمة أو اللوائح، وقد يتم تحديده أيضاً في شروط الارتباط.

٣. تتمثل الاختلافات الأساسية بين المنهجين عند التقرير عن المراجعة فيما يلي:

(أ) بالنسبة للأرقام المقابلة، يشير رأي المراجع في القوائم المالية إلى الفترة الحالية فقط؛

(ب) بالنسبة للقوائم المالية المقارنة، يشير رأي المراجع إلى كل فترة يتم عرض القوائم المالية لها.

ويتناول هذا المعيار المتطلبات التي يُعنى بها المراجع في عملية التقرير لكل منهج على حدة.

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٥. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت المعلومات المقارنة المُضمَّنة في القوائم المالية قد تم عرضها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات المعلومات المقارنة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) إعداد تقرير وفقاً لمسؤوليات المراجع بشأن عملية التقرير.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) المعلومات المقارنة: المبالغ والإفصاحات المُضمَّنة في القوائم المالية فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

(ب) الأرقام المقابلة: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية، والمقصود من ذلك هو أن تُقرأ هذه الأرقام فقط مقترنة بالمبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة الحالية (يُشار إليها بلفظ "أرقام الفترة الحالية"). ويُحدَّد مستوى التفصيل الذي تظهر به المبالغ والإفصاحات المقابلة بشكل أساسي بناءً على مدى الملاءمة لأرقام الفترة الحالية.

(ج) القوائم المالية المقارنة: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة لغرض مقارنتها مع القوائم المالية للفترة الحالية، لكن إذا تمت مراجعتها، فيتم الإشارة إليها في رأي المراجع. ويكون مستوى المعلومات المُضمنة في تلك القوائم المالية المقارنة مشابهاً لمستوى المعلومات الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية.

---

[1] معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية"

لأغراض هذا المعيار، ينبغي قراءة الإشارات إلى "الفترة السابقة" على أنها إشارات إلى "الفترات السابقة" عندما تتضمن المعلومات المقارنة مبالغ وإفصاحات لأكثر من فترة واحدة.

المتطلبات

إجراءات المراجعة

٧. يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن المعلومات المقارنة المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت تلك المعلومات مُصنفة بشكلٍ مناسب. ولهذا الغرض، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت:

(أ) المعلومات المقارنة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو حسب مقتضى الحال، قد تم إعادة عرضها؛

(ب) السياسات المحاسبية المنعكسة في المعلومات المقارنة تتسق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية. وفي حالة وجود تغييرات في السياسات المحاسبية، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت تلك التغييرات قد تمت المحاسبة عنها بشكلٍ سليم، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ.

٨. إذا علم المراجع بوجود تحريفٍ جوهري محتمل في المعلومات المقارنة أثناء تنفيذ المراجعة للفترة الحالية، فيجب عليه تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية بحسب ما تقتضيه الضرورة في ظل الظروف القائمة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتحديد ما إذا كان يوجد تحريف جوهري. وإذا كان المراجع قد قام بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فيجب عليه أيضاً اتباع المتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (٥٦٠)[٢]. وإذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مُعدَّلة، فيجب على المراجع تحديد أن المعلومات المقارنة تتفق مع القوائم المالية المعدلة.

٩. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٥٨٠)[٣]، يجب على المراجع أن يطلب الحصول على إفادات مكتوبة لجميع الفترات المشار إليها في رأيه. ويجب عليه أيضاً أن يحصل على إفادة مكتوبة محددة فيما يتعلق بأي إعادة عرض تم لتصحيح تحريفٍ جوهري وارد في القوائم المالية للفترة السابقة، وله تأثير على المعلومات المقارنة. (راجع: الفقرة أ١)

عملية التقرير عن المراجعة

الأرقام المقابلة

١٠. عندما يتم عرض أرقام مقابلة، يجب ألا يشير رأي المراجع إليها إلا في الظروف الموضحة في الفقرات ١١ و١٢ و١٤. (راجع: الفقرة أ٢)

١١. إذا تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً أو امتناعاً عن إبداء رأي أو رأياً معارضاً، ولم يتم حل الأمر الذي نشأ عنه التعديل، فيجب على المراجع أن يعدل رأيه في القوائم المالية للفترة الحالية. وفي فقرة "أساس التعديل" في تقرير المراجع، يجب على المراجع إما:

(أ) الإشارة لكلٍ من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها عند وصف الأمر الذي نشأ عنه التعديل، عندما تكون التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهرية؛ أو

(ب) في حالات أخرى، توضيح أن رأي المراجعة قد تم تعديله بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم حله على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها. (راجع: الفقرات أ٣–أ٥)

١٢. إذا حصل المراجع على أدلة مراجعة بوجود تحريف جوهري في القوائم المالية للفترة السابقة، والتي صدر بشأنها سابقاً رأي غير معدلٍ، ولم يتم إعادة عرض الأرقام المقابلة بشكلٍ سليم أو لم يتم تقديم الإفصاحات المناسبة، فيجب على المراجع أن يبدي في تقريره

---

[٢] معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرات ١٤–١٧

[٣] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"، الفقرة ١٤

عن القوائم المالية للفترة الحالية رأياً متحفظاً أو رأياً معارضاً، مُعدّلاً فيما يتعلق بالأرقام المقابلة الواردة في القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ٦)

القوائم المالية للفترة السابقة المُراجعة من قبل مراجع سابق

١٣. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع سابق، ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق عن الأرقام المقابلة، وقرر المراجع أن يقوم بذلك، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر في تقريره على ما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت من قبل مراجع سابق؛

(ب) نوع الرأي الذي أبداه المراجع السابق، وإذا كان الرأي معدلاً، فأسباب ذلك التعديل؛

(ج) تاريخ ذلك التقرير. (راجع: الفقرة أ٧)

القوائم المالية غير المُراجعة للفترة السابقة

١٤. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة غير مراجعة، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر في تقريره على أن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها. ومع ذلك، فإن تضمين مثل هذه العبارة لا يعفي المراجع من متطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكلٍ جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية. (راجع: الفقرة أ٨)[٤]

القوائم المالية المقارنة

١٥. عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة، فإن رأي المراجع يجب أن يشير إلى كل فترة تم عرض قوائم مالية لها، ويجب أن يحدد الفترة المُبدَى بشأنها رأي المراجعة. (راجع: الفقرتين أ٩، أ١٠)

١٦. عند التقرير عن القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة الفترة الحالية، ففي حالة اختلاف رأي المراجع في القوائم المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي أبداه سابقاً، فيجب عليه الإفصاح عن الأسباب الأساسية لاختلاف الرأي في فقرة أمر آخر وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦).[٥] (راجع: الفقرة أ١١)

القوائم المالية للفترة السابقة المُراجعة من قبل مراجع سابق

١٧. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع سابق، فيجب على المراجع، إضافة إلى إبداء رأي في القوائم المالية للفترة الحالية، أن ينص في فقرة أمر آخر على ما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت من قبل مراجع سابق؛

(ب) نوع الرأي الذي أبداه المراجع السابق، وإذا كان الرأي معدلاً، فأسباب ذلك التعديل؛

(ج) تاريخ ذلك التقرير،

وذلك ما لم يكن تقرير المراجع السابق عن القوائم المالية للفترة السابقة قد أُعيد إصداره مع القوائم المالية.

١٨. إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري يؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة، التي سبق أن أصدر المراجع السابق تقريراً بشأنها دون تعديل، فيجب على المراجع إبلاغ التحريف إلى المستوى الإداري المناسب، وإلى المكلفين بالحوكمة ما لم يكونوا جميعاً مشاركين في إدارة المنشأة،[٦] والمطالبة بإطلاع المراجع السابق على ذلك. وإذا تم تعديل القوائم المالية للفترة السابقة، ووافق المراجع السابق على إصدار تقرير جديد عن القوائم المالية المعدلة للفترة السابقة، فيجب على المراجع أن يعد تقريره عن الفترة الحالية فقط. (راجع: الفقرة أ١٢)

---

٤ معيار المراجعة (٥١٠)، الفقرة ٦

٥ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ٨

٦ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

القوائم المالية غير المُراجعة للفترة السابقة

١٩. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة غير مراجعة، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر على أن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها. ومع ذلك، فإن تضمين مثل هذه العبارة لا يعفي المراجع من متطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكلٍ جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية. (راجع: الفقرة أ١٣)[٧]

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات المراجعة

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٩)

أ١. في حالة القوائم المالية المقارنة، يتم طلب الإفادات المكتوبة لجميع الفترات المشار إليها في رأي المراجع، لأن الإدارة تحتاج إلى أن تؤكد مجدداً أن الإفادات المكتوبة التي قدمتها في وقت سابق فيما يتعلق بالفترة السابقة لا تزال مناسبة. وفي حالة الأرقام المقابلة، يتم طلب الإفادات المكتوبة للقوائم المالية للفترة الحالية فقط، لأن رأي المراجع يكون عن تلك القوائم المالية، التي تتضمن الأرقام المقابلة. ومع ذلك، يطلب المراجع إفادة مكتوبة محددة فيما يتعلق بأي إعادة عرض تم لتصحيح تحريف جوهري وارد في القوائم المالية للفترة السابقة، وله تأثير على المعلومات المقارنة.

عملية التقرير عن المراجعة

الأرقام المقابلة

عدم الإشارة في رأي المراجع (راجع: الفقرة ١٠)

أ٢. لا يشير رأي المراجع إلى الأرقام المقابلة، لأن رأي المراجع يكون عن القوائم المالية للفترة الحالية ككل، بما في ذلك الأرقام المقابلة.

التعديل الذي لم يتم حله في تقرير المراجع عن الفترة السابقة (راجع: الفقرة ١١)

أ٣. عندما يتضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً أو امتناعاً عن إبداء رأي أو رأياً معارضاً، ويتم حل الأمر الذي نشأ عنه الرأي المعدل والمحاسبة أو الإفصاح عنه بشكلٍ سليم في القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فلا توجد حاجة للإشارة إلى التعديل السابق في رأي المراجع عن الفترة الحالية.

أ٤. عندما يكون رأي المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما تم إبداؤه سابقاً، رأياً معدلاً، فإن الأمر الذي لم يتم حله والذي نشأ عنه التعديل قد لا يكون ذا صلة بأرقام الفترة الحالية. ومع ذلك، فقد يتطلب الأمر إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي أو إبداء رأي معارض (حسب مقتضى الحال) في القوائم المالية للفترة الحالية بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم حله على قابلية مقارنة الأرقام الحالية والمقابلة.

أ٥. يحتوي المثالان التوضيحيان ١ و٢ في الملحق على أمثلة توضيحية لتقرير المراجع إذا تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة رأياً معدلاً، ولم يتم حل الأمر الذي نشأ عنه التعديل.

التحريف في القوائم المالية للفترة السابقة (راجع: الفقرة ١٢)

أ٦. عندما لا يتم تعديل القوائم المالية المحرَّفة للفترة السابقة، ولا يُعاد إصدار تقرير المراجع، لكن الأرقام المقابلة يتم إعادة عرضها بشكل سليم أو يتم تقديم إفصاحات مناسبة في القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يتضمن تقرير المراجع عندئذٍ فقرة لفت انتباه

[٧] معيار المراجعة (٥١٠)، الفقرة ٦

تصف الظروف وتشير إلى الموضع في القوائم المالية الذي يمكن العثور فيه على الإفصاحات ذات الصلة التي تصف الأمر على نحوٍ وافٍ (انظر معيار المراجعة (٧٠٦)).

القوائم المالية للفترة السابقة المُراجعة من قبل مراجع سابق (راجع: الفقرة ١٣)

أ٧. يحتوي المثال التوضيحي (٣) في الملحق على مثال توضيحي لتقرير المراجع إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع سابق، ولا يوجد نظام أو لائحة تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق عن الأرقام المقابلة.

القوائم المالية غير المُراجعة للفترة السابقة (راجع: الفقرة ١٤)

أ٨. إذا لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فإنه مطالب بموجب معيار المراجعة (٧٠٥)[٨] بإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال. وإذا واجه المراجع صعوبة كبيرة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تفيد بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يقرر أن هذا يُعد أمراً رئيساً للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة ٧٠١.[٩]

القوائم المالية المقارنة

الإشارة في رأي المراجع (راجع: الفقرة ١٥)

أ٩. نظراً لأن تقرير المراجع عن القوائم المالية المقارنة ينطبق على القوائم المالية لكل من الفترات المعروضة، فإن المراجع قد يُبدي رأياً متحفظاً أو معارضاً أو يمتنع عن إبداء رأي، أو يُضمِّن فقرة لفت انتباه فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر، فيما يُبدي رأياً مختلفاً في القوائم المالية لفترة أخرى.

أ١٠. يحتوي المثال التوضيحي (٤) في الملحق على مثال لتقرير المراجع إذا طُلب منه إعداد تقرير عن كل من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة، فيما يتصل بمراجعة السنة الحالية، وكانت الفترة السابقة تتضمن رأياً معدلاً ولم يتم حل الأمر الذي نشأ عنه التعديل.

اختلاف الرأي في القوائم المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي تم إبداؤه سابقاً (راجع: الفقرة ١٦)

أ١١. عندما يتم التقرير عن القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة الفترة الحالية، فإن الرأي الذي يتم إبداؤه عن القوائم المالية للفترة السابقة قد يختلف عن الرأي الذي تم إبداؤه سابقاً، وذلك إذا علم المراجع بظروف أو أحداث تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة السابقة خلال سير المراجعة للفترة الحالية. وفي بعض الدول قد يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير إضافية تهدف إلى منع الاعتماد مستقبلاً على تقرير المراجع الصادر سابقاً عن القوائم المالية لفترة سابقة.

القوائم المالية للفترة السابقة المُراجعة من قبل مراجع سابق (راجع: الفقرة ١٨)

أ١٢. قد لا يكون المراجع السابق قادراً على إعادة إصدار تقريره عن القوائم المالية للفترة السابقة، أو قد لا تكون لديه رغبة في ذلك. ويمكن أن تشير فقرة أمر آخر يتم إضافتها في تقرير المراجع إلى أن المراجع السابق قد أصدر تقريره عن القوائم المالية للفترة السابقة قبل تعديلها. وبالإضافة إلى ذلك، فإنه إذا تم التعاقد مع المراجع لمراجعة التعديل وحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بحيث أصبح راضياً عن مدى مناسبة التعديل، فإن تقرير المراجع يمكن أن يتضمن أيضاً الفقرة التالية:

> في إطار مراجعتنا للقوائم المالية لعام ٢٠×٢، راجعنا أيضاً التعديلات المبينة في الإيضاح X التي طُبقت لتعديل القوائم المالية لعام ٢٠×١. وفي رأينا، فإن هذه التعديلات تُعد مناسبة وقد طُبقت بشكلٍ سليم. ونحن لم نتعاقد لمراجعة أو فحص أو تطبيق أي إجراءات تتعلق بالقوائم المالية للشركة لعام ٢٠×١ بخلاف ما يتعلق بالتعديلات، وبالتالي فإننا لا نبدي رأياً أو أي شكلٍ آخر من أشكال التأكيد بشأن القوائم المالية لعام ٢٠×١ ككل.

---

٨ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

٩ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

القوائم المالية غير المُراجعة للفترة السابقة (راجع: الفقرة ١٩)

أ١٣. إذا لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فإنه مطالب بموجب معيار المراجعة (٧٠٥) بإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال. وإذا واجه المراجع صعوبة كبيرة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تفيد بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يقرر أن هذا يُعد أمراً رئيساً للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة ٧٠١.

الملحق(*)

(راجع: الفقرات أ٥، أ٧، أ١٠)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل(**)

المثال التوضيحي (١): الأرقام المقابلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠)[١] غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(***)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(****) (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).[٢]**
- **تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.**
- **لم يتم حل الأمر الذي نشأ عنه التعديل.**
- **تُعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهرية، وتتطلب تعديلاً على رأي المراجع بشأن أرقام الفترة الحالية.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).[٣]**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

---

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة – أينما يرد – المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

[١] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

*** المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

**** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

[٢] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

[٣] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[٤]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، لم يظهر أي استهلاك في القوائم المالية، الأمر الذي يشكل خروجاً على المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ويأتي ذلك نتيجة لقرار اتخذته الإدارة في بداية السنة المالية السابقة، مما جعلنا نتحفظ في رأينا بشأن مراجعة القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة. واستناداً إلى طريقة القسط الثابت للاستهلاك ومعدلات سنوية بنسبة ٥% للمباني و٢٠% للمعدات، فإن خسارة السنة ينبغي أن تزيد بـ ××× في سنة ٢٠×١، وبـ ××× في سنة ٢٠×٠، والعقارات والآلات والمعدات ينبغي أن تخفض عن طريق استهلاك مجمع بـ ××× في سنة ٢٠×١ وبـ ××× في سنة ٢٠×٠، وينبغي أن تزيد الخسارة المجمعة بـ ××× في سنة ٢٠×١ وبـ ××× في سنة ٢٠×٠.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*). ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة[٥]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)[٦] - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

٤ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

٥ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٦ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية".

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

<u>المثال التوضيحي (٢): الأرقام المقابلة</u>

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.
- لم يتم حل الأمر الذي نشأ عنه التعديل.
- تعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية غير جوهرية، إلا أنها تتطلب تعديلاً على رأي المراجع بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم حله على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها.
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[٧]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا على الأرقام المقابلة، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي المتحفظ

نظراً لأننا تعاقدنا على المراجعة مع الشركة خلال عام ٢٠×٠، فلم نتمكن من حضور جرد المخزون الفعلي في بداية تلك الفترة، ولم نتمكن كذلك من الوصول عن طريق وسائل بديلة إلى قناعة بشأن كميات المخزون. ونظراً لأن مخزون أول الفترة يؤثر على تحديد نتائج العمليات، فإننا لم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت التعديلات على نتائج العمليات والأرباح المحتجزة أول الفترة يمكن أن تكون ضرورية لسنة ٢٠×٠. وعليه، فقد تم تعديل رأينا في مراجعة القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠. ورأينا في القوائم المالية للفترة الحالية مُعدَّلٌ أيضاً بسبب التأثير المحتمل لهذا الأمر على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٨]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

٧ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

٨ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

<u>المثال التوضيحي (٣): الأرقام المقابلة</u>

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق.
- ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[٩]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣١ مارس ٢٠×١.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[*يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*][١٠]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[١١]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

٩ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

١٠ معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى".

١١ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٤): القوائم المالية المقارنة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **مطلوب من المراجع التقرير عن كلٍ من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة السنة الحالية.**
- **تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.**
- **لم يتم حل الأمر الذي نشأ عنه التعديل.**
- **تُعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهرية لكل من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة، وتتطلب تعديلاً في رأي المراجع.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[١٢]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمتي المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ و٢٠×٠، وقائمتي الدخل الشامل، وقائمتي التغيرات في حقوق الملكية، وقائمتي التدفقات النقدية عن السنتين المنتهيتين في هذين التاريخين، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ و٢٠×٠، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنتين المنتهيتين في هذين التاريخين، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، لم يظهر أي استهلاك في القوائم المالية، الأمر الذي يشكل خروجاً على المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. واستناداً إلى طريقة القسط الثابت للاستهلاك ومعدلات سنوية بنسبة ٥% للمباني و٢٠% للمعدات، فإن خسارة السنة ينبغي أن تزيد بـ ××× في سنة ٢٠×١، وبـ ××× في سنة ٢٠×٠، والعقارات والآلات والمعدات ينبغي أن تخفض عن طريق استهلاك مجمع بـ ××× في سنة ٢٠×١ وبـ ××× في سنة ٢٠×٠، وينبغي أن تزيد الخسارة المجمعة بـ ××× في سنة ٢٠×١ وبـ ××× في سنة ٢٠×٠.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[١٣]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

١٢ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

١٣ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم تبديلهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٢٠): مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٧٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٢٠)

مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٢٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى، سواءً كانت معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع عليها)، المدرجة في التقرير السنوي للمنشأة. وقد يكون التقرير السنوي للمنشأة مستنداً واحداً أو مجموعة من المستندات التي تخدم نفس الغرض.

٢. تمت صياغة هذا المعيار في سياق اضطلاع مراجع مستقل بمراجعة القوائم المالية. ووفقاً لذلك، فإن أهداف المراجع في هذا المعيار تُفهم في سياق الأهداف العامة للمراجع المنصوص عليها في الفقرة ١١ من معيار المراجعة (٢٠٠).[1] وتهدف المتطلبات في معايير المراجعة إلى تمكين المراجع من تحقيق الأهداف المحددة في هذه المعايير، وبالتالي تحقيق الأهداف العامة للمراجع. ولا يغطي رأي المراجع في القوائم المالية المعلومات الأخرى، كما لا يتطلب هذا المعيار من المراجع الحصول على أدلة مراجعة تتجاوز تلك المطلوبة لتكوين رأي في القوائم المالية.

٣. يتطلب هذا المعيار من المراجع قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها، لأن المعلومات الأخرى التي لا تتسق بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة قد تشير إلى وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى، وقد يقوض أي من ذلك من مصداقية القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها. وقد تؤثر تلك التحريفات الجوهرية أيضاً بشكلٍ غير مناسب على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المعد لهم تقرير المراجع.

٤. قد يساعد هذا المعيار أيضاً المراجع في الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة[2] التي تتطلب من المراجع تجنب أن تكون له صلة – عن علم– بمعلومات يعتقد المراجع أنها تحتوي على بيان خاطئ أو مضلل بشكلٍ جوهري أو عبارات أو معلومات مُعدة بإهمال، أو معلومات تغفل ذكر معلومات مطلوب تضمينها، أو تحجبها، متى كان من شأن هذا الإغفال أو الحجب أن يُعد مضللاً.(*)

٥. قد تتضمن المعلومات الأخرى مبالغ أو بنوداً أخرى المقصد منها أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، والمبالغ أو البنود الأخرى التي حصل المراجع على معرفة بشأنها عند المراجعة، أو المقصد منها أن تلخص هذه المبالغ أو البنود، أو توفر تفصيلاً أكثر عنها. وقد تتضمن المعلومات الأخرى أيضاً أموراً أخرى.

٦. إن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى (بخلاف مسؤوليات التقرير المنطبقة) تنطبق بغض النظر عمّا إذا كان المراجع قد حصل على المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره أو بعده.

٧. لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) الإعلانات الأولية عن المعلومات المالية؛ أو

(ب) وثائق طرح الأوراق المالية، بما في ذلك نشرات الاكتتاب.

٨. لا تمثل مسؤوليات المراجع بموجب هذا المعيار ارتباط تأكيد بشأن المعلومات الأخرى، ولا تفرض على المراجع التزاماً بالوصول إلى تأكيد عن المعلومات الأخرى.

٩. قد يفرض نظام أو لائحة التزامات إضافية على المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي هي خارج نطاق هذا المعيار.

---

[1] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة".

[2] قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، الفقرة ١١٠-٢.

* يجب أن يشير المراجع إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١١. تتمثل أهداف المراجع، بعد قراءة المعلومات الأخرى، فيما يلي:

(أ) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية؛

(ب) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة؛

(ج) الاستجابة بشكلٍ مناسب عندما يحدد المراجع أنه توجد على ما يبدو أوجه عدم اتساق جوهري، أو عندما يصبح على علم، بطريقة أخرى، بأن المعلومات الأخرى فيما يبدو محرفة بشكلٍ جوهري؛

(د) إعداد تقرير وفقاً لهذا المعيار.

التعريفات

١٢. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) التقرير السنوي: مستند، أو مجموعة من المستندات، تعدها عادةً بشكل سنوي الإدارة أو المكلفون بالحوكمة طبقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأعراف، ويتمثل الغرض منها في تزويد الملاك (أو أصحاب مصلحة مماثلين) بمعلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي كما هو موضح في القوائم المالية. ويتضمن التقرير السنوي، أو تُرفق به، القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها، ويشتمل عادةً على معلومات عن التطورات التي شهدتها المنشأة، وآفاقها ومخاطرها وحالات عدم التأكد المرتبطة بها في المستقبل، وبيان من الهيئة الحاكمة للمنشأة، وتقارير تتناول المسائل المتعلقة بالحوكمة. (راجع: الفقرات أ١–أ٥)

(ب) تحريف المعلومات الأخرى: يوجد تحريف في المعلومات الأخرى عندما يتم ذكر المعلومات الأخرى بشكلٍ غير صحيح أو عندما تكون مضللة بأية صورة أخرى (لأسباب من بينها أنها تغفل أو تحجب معلومات لازمة لسلامة فهم أمر مفصح عنه في المعلومات الأخرى). (راجع: الفقرتين أ٦، أ٧)

(ج) المعلومات الأخرى: معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة. (راجع: الفقرات أ٨–أ١٠)

المتطلبات

الحصول على المعلومات الأخرى

١٣. يجب على المراجع: (راجع: الفقرات أ١١–أ٢٢)

(أ) أن يحدد، من خلال المناقشة مع الإدارة، المستندات التي تشكل التقرير السنوي، والطريقة التي تخطط المنشأة لإصدار تلك المستندات بها والتوقيت المقرر لهذا الإصدار؛

(ب) أن يضع الترتيبات المناسبة مع الإدارة للحصول في الوقت المناسب، وإن أمكن، قبل تاريخ تقرير المراجع على النسخة النهائية من المستندات التي تشكل التقرير السنوي؛

(ج) أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأن النسخة النهائية من المستندات سيتم تقديمها للمراجع عند توفرها، وقبل أن تصدرها المنشأة، بحيث يستطيع المراجع إكمال الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار، وذلك عندما تكون المستندات المحددة في البند (أ) لن يتم إتاحتها كلها أو بعضها إلا بعد تاريخ تقرير المراجع. (راجع: الفقرة أ٢٢)

قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها

١٤. يجب أن يقرأ المراجع المعلومات الأخرى، وعند القيام بذلك يجب عليه: (راجع: الفقرتين أ٢٣، أ٢٤)

(أ) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية. وكأساس لهذا النظر، ولتقويم مدى اتساق المعلومات الأخرى، يجب على المراجع مقارنة مبالغ مختارة أو غيرها من البنود الواردة في المعلومات الأخرى (المقصود أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخص هذه المبالغ أو البنود أو أن توفر تفصيلاً أكثر عنها) مع تلك المبالغ أو البنود الأخرى في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات أ٢٥–أ٢٩)

(ب) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، في سياق أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند المراجعة. (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٣٦)

١٥. أثناء قراءة المعلومات الأخرى وفقاً للفقرة ١٤، يجب على المراجع أن يظل منتبهاً للإشارات التي تفيد بأن المعلومات الأخرى، التي لا تتعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، محرفة بشكلٍ جوهري فيما يبدو. (راجع: الفقرات أ٢٤، أ٣٧، أ٣٨)

الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكلٍ جوهري

١٦. إذا حدد المراجع أنه يوجد على ما يبدو عدم اتساق جوهري (أو علم بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري)، فيجب عليه أن يناقش الأمر مع الإدارة وأن ينفذ، عند اللزوم، إجراءات أخرى لاستنتاج ما إذا كان: (راجع: الفقرات أ٣٩–أ٤٣)

(أ) يوجد تحريف جوهري في المعلومات الأخرى؛ أو

(ب) يوجد تحريف جوهري في القوائم المالية؛ أو

(ج) فهم المراجع للمنشأة وبيئتها يحتاج إلى تحديث.

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى

١٧. إذا خَلُصَ المراجع إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح المعلومات الأخرى. وفي حالة:

(أ) موافقة الإدارة على إجراء التصحيح، فيجب على المراجع تحديد أن التصحيح قد تم إجراؤه؛ أو

(ب) رفض الإدارة إجراء التصحيح، فيجب على المراجع إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة، ومطالبتهم بإجراء التصحيح.

١٨. إذا خَلُصَ المراجع إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجع، ولم يتم تصحيح تلك المعلومات بعد إبلاغ المكلفين بالحوكمة، فيجب على المراجع اتخاذ تصرف مناسب، بما في ذلك: (راجع: الفقرة أ٤٤)

(أ) النظر فيما يترتب على ذلك من آثار على تقرير المراجع، وإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالكيفية التي يخطط بها المراجع لمعالجة التحريف الجوهري في تقريره (انظر الفقرة ٢٢(هـ)(٢))؛ أو (راجع: الفقرة أ٤٥)

(ب) الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. (راجع: الفقرتين أ٤٦، أ٤٧)

١٩. إذا خَلُصَ المراجع إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، فيجب عليه:

(أ) تنفيذ الإجراءات اللازمة في ظل الظروف القائمة إذا تم تصحيح المعلومات الأخرى؛ أو (راجع: الفقرة أ٤٨)

(ب) اتخاذ التصرف المناسب في ضوء الحقوق والالتزامات القانونية للمراجع، إذا لم يتم تصحيح المعلومات الأخرى بعد إبلاغ المكلفين بالحوكمة، للسعي للفت انتباه المستخدمين المعدّ لهم تقرير المراجع، بشكلٍ مناسب، للتحريف الجوهري غير المصحح. (راجع: الفقرتين أ٤٩، أ٥٠)

الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث

٢٠. إذا خَلُصَ المراجع، نتيجة لتنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرتين ١٤ و١٥، إلى وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو إذا كان فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث، فيجب عليه الاستجابة بشكلٍ مناسب وفقاً لمعايير المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة أ٥١)

التقرير

٢١. يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً بعنوان "معلومات أخرى"، أو عنوان آخر مناسب، وذلك عندما يكون الحال في تاريخ تقرير المراجع أنه:

(أ) قد حصل على المعلومات الأخرى، أو يتوقع الحصول عليها، وذلك بالنسبة لمراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة؛ أو

(ب) قد حصل على بعض أو كل المعلومات الأخرى، وذلك بالنسبة لمراجعة القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة. (راجع: الفقرة أ٥٢)

٢٢. عندما يتطلب الأمر أن يتضمن تقرير المراجع قسماً للمعلومات الأخرى وفقاً للفقرة ٢١، فيجب أن يتضمن هذا القسم: (راجع: الفقرة أ٥٣)

(أ) عبارة تفيد بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى؛

(ب) تحديداً لما يلي:

١. المعلومات الأخرى، إن وجدت، التي حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره؛

٢. المعلومات الأخرى، إن وجدت، المتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، وذلك بالنسبة لمراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة؛

(ج) عبارة تفيد بأن رأي المراجع لا يغطي المعلومات الأخرى، وبالتالي فإن المراجع لا يبدي (أو لن يُبدي) رأي مراجعة أو أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها؛

(د) وصفاً لمسؤوليات المراجع المتعلقة بقراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها والتقرير عنها، حسبما هو مطلوب بموجب هذا المعيار؛

(هـ) عندما تكون المعلومات الأخرى قد تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجع، يتضمن هذا القسم إمّا:

١. عبارة تفيد بأن المراجع ليس لديه ما يتم التقرير عنه؛ أو

٢. عبارة تصف التحريف الجوهري غير المصحح في المعلومات الأخرى إذا خَلُصَ المراجع إلى وجود تحريف جوهري غير مصحح في المعلومات الأخرى.

٢٣. عندما يبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)،[٣] فيجب عليه أن ينظر في آثار الأمر الذي نشأ عنه تعديل الرأي على العبارة المطلوبة في الفقرة ٢٢(هـ). (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٨)

التقرير المفروض بموجب نظام أو لائحة

٢٤. إذا كان المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في دولة معينة بالإشارة إلى المعلومات الأخرى في تقرير المراجع باستخدام تنسيق أو صيغة محددة، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع إلى المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*) إلا إذا تضمن التقرير، كحد أدنى: (راجع: الفقرات أ٥٩)

(أ) تحديد المعلومات الأخرى التي حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره؛

(ب) وصفاً لمسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى؛

(ج) عبارة صريحة تتناول نتيجة عمل المراجع لهذا الغرض.

---

٣ معيار المراجعة (٧٠٥) *"التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"*.

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

التوثيق

٢٥. عند تناول متطلبات معيار المراجعة (٢٣٠)[٤] المنطبقة على هذا المعيار، يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة:

(أ) توثيق الإجراءات المنفذة بموجب هذا المعيار؛

(ب) النسخة النهائية من المعلومات الأخرى التي نفذ المراجع عليها العمل المطلوب بموجب هذا المعيار.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات

التقرير السنوي (راجع: الفقرة ١٢(أ))

أ١. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة محتوى التقرير السنوي للمنشآت في دولة معينة، والاسم الذي يجب أن يُشار به إليه؛ ومع ذلك، فإن المحتوى والاسم قد يختلفان داخل الدولة الواحدة ومن دولة لأخرى.

أ٢. يُعد التقرير السنوي عادةً على أساس سنوي. ومع ذلك، فعندما تكون القوائم المالية محل المراجعة مُعدَّة لفترة أقل من سنة أو أكثر منها، فيمكن أيضاً إعداد تقرير سنوي يغطي نفس الفترة التي تغطيها القوائم المالية.

أ٣. في بعض الحالات، قد يكون التقرير السنوي للمنشأة في صورة مستند واحد ويُشار إليه بعنوان "التقرير السنوي" أو بعنوان آخر. وفي حالات أخرى، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة أن تُعد المنشأة تقريراً للملاك (أو لأصحاب مصلحة مماثلين) يحتوي على معلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي، كما هو موضح في القوائم المالية (أي تقدم لهم تقريراً سنوياً) في صورة مستند واحد، أو في صورة مستندين أو أكثر منفصلين يحققان معاً نفس الغرض. وعلى سبيل المثال، بناءً على الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة في دولة معينة، فقد يشكل واحداً أو أكثر من المستندات الآتية جزءاً من التقرير السنوي:

- تقرير الإدارة، أو تعليقات الإدارة، أو الاستعراض التشغيلي والمالي أو تقارير مماثلة من قبل المكلفين بالحوكمة (على سبيل المثال، تقرير مجلس الإدارة).
- بيان رئيس مجلس الإدارة.
- بيان حوكمة الشركة.
- تقارير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر.

أ٤. قد يُتاح التقرير السنوي للمستخدمين في شكل مطبوع أو إلكترونياً، بما في ذلك على الموقع الإلكتروني للمنشأة. وقد يستوفي مستند ما (أو مجموعة من المستندات) تعريف التقرير السنوي، بغض النظر عن طريقة إتاحته للمستخدمين.

أ٥. يختلف التقرير السنوي في طبيعته والغرض منه ومحتواه عن التقارير الأخرى، كالتقرير المُعدّ مثلاً لتلبية حاجة مجموعة معينة من أصحاب المصالح إلى المعلومات، أو التقرير المُعدّ للالتزام بهدف تنظيمي معين من أهداف التقرير (حتى عندما يتطلب الأمر إتاحة مثل هذا التقرير للعموم). ومن أمثلة التقارير التي لا تشكل عادةً جزءاً من مجموعة المستندات التي يشملها التقرير السنوي، عند صدورها كمستندات قائمة بذاتها (مع مراعاة الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة)، ومن ثمّ لا تُعدّ من المعلومات الأخرى الواقعة ضمن نطاق هذا المعيار، ما يلي:

- تقارير الصناعة أو التقارير التنظيمية المنفصلة (على سبيل المثال، التقارير عن مدى كفاية رأس المال)، كتلك التي قد يتم إعدادها في صناعات المصارف والتأمين والمعاشات التقاعدية.
- تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات.

[٤] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١.

- تقارير الاستدامة.
- تقارير التنوع وتكافؤ الفرص.
- تقارير المسؤولية عن المنتج.
- تقارير ظروف العمل وممارسات العمالة.
- تقارير حقوق الانسان.

تحريف المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ١٢ (ب))

أ٦. عندما يتم الإفصاح عن أمر معين في المعلومات الأخرى، فإن المعلومات الأخرى قد تغفل أو تحجب المعلومات الضرورية لسلامة فهم ذلك الأمر. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المعلومات الأخرى تستهدف تناول مؤشرات الأداء الرئيسية التي تستخدمها الإدارة، فإن إغفال ذكر مؤشر أداء رئيسي تستخدمه الإدارة قد يشير إلى أن المعلومات الأخرى مضللة.

أ٧. يمكن مناقشة مفهوم الأهمية النسبية في إطار قابل للتطبيق على المعلومات الأخرى، وإذا كان الأمر كذلك، يمكن أن يوفر مثل هذا الإطار إطاراً مرجعياً للمراجع عند إصدار الأحكام عن الأهمية النسبية بموجب هذا المعيار. إلا أنه في العديد من الحالات، قد لا يكون هناك إطار قابل للتطبيق يتضمن مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية عند تطبيقها على المعلومات الأخرى. وفي مثل هذه الظروف، توفر الخصائص الآتية للمراجع إطاراً مرجعياً في تحديد ما إذا كان تحريف المعلومات الأخرى يُعدّ جوهرياً:

- أن يتم النظر للأهمية النسبية في سياق الاحتياجات المشتركة من المعلومات للمستخدمين كمجموعة واحدة. ومن المتوقع أن يكون مستخدمو المعلومات الأخرى هم نفس مستخدمي القوائم المالية، وعلى هذا النحو يمكن توقع أن المستخدمين سيقرؤون المعلومات الأخرى لتوفير سياق للقوائم المالية.
- أن تأخذ الأحكام بشأن الأهمية النسبية في الحسبان الظروف الخاصة بالتحريف، مع مراعاة ما إذا كان المستخدمون سيتأثرون بالتحريف غير المصحح. ولا تؤثر كل التحريفات على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.
- أن تشتمل الأحكام بشأن الأهمية النسبية على كل من الاعتبارات النوعية والكمية. وبناءً عليه، قد تأخذ مثل تلك الأحكام في الحسبان طبيعة أو حجم البنود التي تتناولها المعلومات الأخرى في سياق التقرير السنوي للمنشأة.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ١٢ (ج))

أ٨. يحتوي الملحق الأول على أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى.

أ٩. في بعض الحالات، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات محددة، ولكن يسمح بوضعها خارج القوائم المالية.[٥] ولأن مثل هذه الإفصاحات مطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، فإنها تشكل جزءاً من القوائم المالية. وبالتالي، لا تمثل معلومات أخرى لغرض هذا المعيار.

أ١٠. لا تمثل لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) معلومات أخرى حسب التعريف الوارد في هذا المعيار.

الحصول على المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ١٣)

أ١١. يكون تحديد المستند الذي يمثل التقرير السنوي أو المستندات التي يتشكل منها ذلك التقرير، واضحاً غالباً استناداً إلى الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة. وفي العديد من الحالات، ربما تكون الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قد أصدرت وفقاً لما جرت عليه العادة حزمة من المستندات التي تشكل معاً التقرير السنوي، أو ربما تكون قد آلت على نفسها القيام بذلك. إلا أنه في بعض الحالات، قد لا يكون واضحاً ما هي المستندات التي تمثل، أو التي يتشكل منها، التقرير السنوي. وفي مثل هذه الحالات، يُعد توقيت المستندات

[٥] على سبيل المثال، يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي (٧) "الأدوات المالية: الإفصاحات" بأن يتم إدراج إفصاحات معينة تتطلبها المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية في القوائم المالية، أو بتضمين هذه الإفصاحات عن طريق وضع إشارات مرجعية في القوائم المالية إلى بعض القوائم الأخرى، مثل تعليق الإدارة أو تقرير المخاطر، التي تكون متاحة لمستخدمي القوائم المالية بنفس شروط القوائم المالية وفي نفس الوقت.

والغرض منها (والمستهدفين باستخدامها) من الأمور التي قد تكون ذات صلة بتحديد المراجع للمستندات التي تمثل، أو التي يتشكل منها، التقرير السنوي.

أ١٢. عندما تتم ترجمة التقرير السنوي إلى لغات أخرى بمقتضى الأنظمة أو اللوائح (مثلما قد يحدث عندما توجد في دولة معينة أكثر من لغة رسمية)، أو عندما يتم إعداد "تقارير سنوية" متعددة بموجب قوانين مختلفة (على سبيل المثال، عندما تكون المنشأة مدرجة في أكثر من دولة)، فقد تكون هناك حاجة إلى النظر فيما إذا كان أحد "التقارير السنوية"، أو أكثر من تقرير منها، تشكل جزءاً من المعلومات الأخرى. وقد توفر الأنظمة أو اللوائح المحلية المزيد من الإرشادات في هذا الصدد.

أ١٣. الإدارة أو المكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن إعداد التقرير السنوي. ويمكن أن يتصل المراجع بالإدارة أو المكلفين بالحوكمة بشأن ما يلي:

- توقعات المراجع فيما يتعلق بالحصول على النسخة النهائية من التقرير السنوي (بما في ذلك أية مجموعة من المستندات التي تشكل معاً التقرير السنوي) في الوقت المناسب قبل تاريخ تقرير المراجع، بحيث يستطيع المراجع إنجاز الإجراءات المطلوبة بموجب هذا المعيار قبل تاريخ تقريره، أو إذا لم يكن ذلك ممكناً، ففي أقرب وقت ممكن عملياً، وعلى أية حال يجب أن يكون ذلك قبل إصدار المنشأة لتلك المعلومات.
- الآثار المحتملة المترتبة عندما يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع.

أ١٤. قد تكون الاتصالات المشار إليها في الفقرة أ١٣ مناسبة بشكلٍ خاص، على سبيل المثال:

- عند تنفيذ ارتباط مراجعة لأول مرة.
- عندما يكون هناك تغيير في الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.
- عندما يكون من المتوقع أن يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع.

أ١٥. عندما يتعين أن يقوم المكلفون بالحوكمة باعتماد المعلومات الأخرى قبل إصدارها من المنشأة، فإن النسخة النهائية من مثل هذه المعلومات الأخرى هي تلك التي تم اعتمادها من المكلفين بالحوكمة للإصدار.

أ١٦. في بعض الحالات، قد يكون التقرير السنوي للمنشأة عبارة عن مستند واحد يتم إصداره، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو ممارسات التقرير الخاصة بالمنشأة، بعد فترة وجيزة من فترة التقرير المالي للمنشأة بحيث يكون متاحاً للمراجع قبل تاريخ تقرير المراجع. وفي حالات أخرى، قد لا تكون هناك حاجة لإصدار مثل هذا المستند حتى وقتٍ لاحق، أو قد يتم إصداره في وقت تختاره المنشأة. وقد تكون هناك أيضاً ظروف يكون فيها التقرير السنوي للمنشأة عبارة عن مجموعة من المستندات، يخضع كل منها لمتطلبات مختلفة أو ممارسات تقرير مختلفة من قبل المنشأة فيما يتعلق بتوقيت صدورها.

أ١٧. في تاريخ تقرير المراجع، قد تكون هناك ظروف تأخذ عندها المنشأة في الحسبان إعداد مستند قد يكون جزءاً من التقرير السنوي للمنشأة (على سبيل المثال، تقرير اختياري لأصحاب المصالح) ولكن لا يكون باستطاعة الإدارة أن تؤكد للمراجع غرض أو توقيت صدور مثل هذا المستند. وإذا كان المراجع غير قادر على التأكد من غرض أو توقيت صدور مثل هذا المستند، فإن المستند لا يعد معلومات أخرى لأغراض هذا المعيار.

أ١٨. يمكّن الحصول على المعلومات الأخرى في الوقت المناسب قبل تاريخ تقرير المراجع من القيام بأي تعديلات يتبين أنه من الضروري إجراؤها على القوائم المالية، أو على تقرير المراجع، أو على المعلومات الأخرى قبل صدورها. وقد يشير خطاب ارتباط المراجعة[٦] إلى اتفاق مع الإدارة على أن تتيح المعلومات الأخرى للمراجع في الوقت المناسب، وإن أمكن، قبل تاريخ تقرير المراجع.

أ١٩. عند إتاحة المعلومات الأخرى للمستخدمين عبر الموقع الإلكتروني للمنشأة فقط، فإن نسخة المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من المنشأة، وليس مباشرةً من موقع المنشأة، هي الوثيقة ذات الصلة التي سينفذ عليها المراجع الإجراءات وفقاً لهذا المعيار. ولا يتحمل المراجع أية مسؤولية بموجب هذا المعيار للبحث عن المعلومات الأخرى، بما في ذلك المعلومات الأخرى التي قد تكون على

---

[٦] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة أ٢٤.

الموقع الإلكتروني للمنشأة، ولا أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات للتأكد من أن المعلومات الأخرى معروضة بشكلٍ مناسب على الموقع الإلكتروني للمنشأة، أو أنها قد تم إرسالها أو عرضها إلكترونياً بشكلٍ مناسب.

أ٢٠. لا يوجد ما يمنع المراجع من تأريخ أو إصدار تقريره في حالة عدم حصوله على بعض أو جميع المعلومات الأخرى.

أ٢١. عندما يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، لا يُطالب المراجع بتحديث الإجراءات المنفذة وفقاً للفقرتين ٦ و٧ من معيار المراجعة (٥٦٠).[٧]

أ٢٢. يضع معيار المراجعة (٥٨٠)[٨] متطلبات ويقدم إرشادات بشأن استخدام الإفادات المكتوبة. ويتمثل الهدف من الإفادة المكتوبة، التي تتطلب الفقرة ١٣ (ج) الحصول عليها فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي لن تكون متاحة إلا بعد تاريخ تقرير المراجع، في دعم قدرة المراجع على استكمال الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار فيما يتعلق بتلك المعلومات. وإضافة لذلك، قد يجد المراجع أنه من المفيد طلب الحصول على إفادات مكتوبة أخرى تفيد، على سبيل المثال، بما يلي:

- أن الإدارة قد أبلغت المراجع بجميع المستندات المتوقع أن تصدرها والتي قد تتشكل منها المعلومات الأخرى؛
- أن القوائم المالية وأي معلومات أخرى حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره تُعد متسقة مع بعضها، وأن المعلومات الأخرى لا تحتوي على أي تحريفات جوهرية؛
- أن الإدارة تعتزم إعداد وإصدار المعلومات الأخرى التي لم يحصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره، والتوقيت المتوقع لذلك الإصدار.

قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها (راجع: الفقرة ١٤، ١٥)

أ٢٣. يُعد المراجع مطالباً بموجب معيار المراجعة (٢٠٠)[٩] بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني. ويتضمن الحفاظ على نزعة الشك المهني عند قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها، على سبيل المثال، إدراك أن الإدارة قد تكون مفرطة في التفاؤل بشأن نجاح خططها، والانتباه للمعلومات التي قد تكون غير متّسقة مع:

(أ) القوائم المالية؛ أو

(ب) المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة.

أ٢٤. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠)،[١٠] فإن الشريك المسؤول عن الارتباط مطالب بتحمل المسؤولية عن توجيه ارتباط المراجعة وتنفيذه والإشراف عليه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. وفي سياق هذا المعيار، فإن العوامل التي يمكن أن تؤخذ في الحسبان عند تحديد أعضاء فريق الارتباط المناسبين لمعالجة متطلبات الفقرتين ١٤ و١٥، تشمل ما يلي:

- الخبرة النسبية لأعضاء فريق الارتباط.
- ما إذا كان أعضاء فريق الارتباط الذي سيتم تكليفهم بالمهام لديهم المعرفة الملائمة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة لتحديد أوجه عدم الاتساق بين المعلومات الأخرى وتلك المعرفة.
- درجة الحكم التي ينطوي عليها تناول متطلبات الفقرتين ١٤ و١٥. فعلى سبيل المثال، قد يقوم الأعضاء الأقل خبرة في فريق الارتباط بتنفيذ الإجراءات التي تهدف إلى تقويم اتساق المبالغ الواردة في المعلومات الأخرى التي من المقصود أن تكون هي نفس المبالغ الواردة في القوائم المالية.
- ما إذا كان من الضروري في حالة مراجعة المجموعة توجيه استفسارات لمراجع أحد المكونات عند معالجة المعلومات الأخرى المتعلقة بذلك المكون.

---

٧ معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة".

٨ معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة".

٩ معيار المراجعة ٢٠٠، الفقرة ١٥.

١٠ معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٥ (أ).

النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية (راجع: الفقرة ١٤ (أ))

أ٢٥. قد تتضمن المعلومات الأخرى مبالغ أو بنود أخرى المقصود منها أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخص هذه المبالغ أو البنود أو أن توفر تفصيلاً أكثر عنها. وقد تتضمن أمثلة تلك المبالغ أو البنود الأخرى:

- جداول أو خرائط أو رسوم بيانية تحتوي على معلومات مستخلصة من القوائم المالية.
- إفصاحاً يوفر تفصيلاً أكبر عن رصيد أو حساب يظهر في القوائم المالية، مثل "الإيراد لسنة ٢٠×١ يشمل XXX مليون من المنتج X، وYYY مليون من المنتج Y".
- توضيحات للنتائج المالية، مثل "إجمالي مصروفات البحث والتطوير كان XXX في عام ٢٠×١".

أ٢٦. عند تقويم مدى اتساق المبالغ أو البنود الأخرى المختارة الواردة في المعلومات الأخرى مع القوائم المالية، لا يُعد المراجع مطالباً بمقارنة جميع المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في المعلومات الأخرى، المقصود منها أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخص هذه المبالغ أو البنود أو أن توفر تفصيلاً أكثر عنها، مع تلك المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية.

أ٢٧. يُعد اختيار المبالغ أو البنود الأخرى التي سيتم المقارنة بينها مسألة حكم مهني. ومن بين العوامل ذات الصلة بهذا الحكم ما يلي:

- أهمية المبلغ أو البند الآخر في السياق الذي يتم عرضه فيه، والتي قد تؤثر على الأهمية التي قد يوليها المستخدمون لهذا المبلغ أو البند الآخر (على سبيل المثال، نسبة أو مبلغ رئيسي).
- في حالة القياس الكمّي، الحجم النسبي للمبلغ بالمقارنة مع الحسابات أو البنود التي يتعلق بها الواردة في القوائم المالية أو المعلومات الأخرى.
- حساسية المبلغ أو البند الآخر المعين الوارد في المعلومات الأخرى، على سبيل المثال، المدفوعات على أساس الأسهم للإدارة العليا.

أ٢٨. يُعدّ تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي تتناول المتطلب الوارد في الفقرة ١٤ (أ) مسألة حكم مهني، مع إدراك أن مسؤوليات المراجع بموجب هذا المعيار لا تشكل ارتباط تأكيد بشأن المعلومات الأخرى، ولا تفرض التزاماً بالوصول إلى تأكيد عن المعلومات الأخرى. ومن أمثلة هذه الإجراءات ما يلي:

- مقارنة المعلومات بالقوائم المالية، وذلك بالنسبة للمعلومات التي يُقصد منها أن تكون هي نفس المعلومات الواردة في القوائم المالية.
- مقارنة الكلمات المستخدمة والأخذ في الحسبان أهمية الاختلافات في الصيغة المستخدمة، وما إذا كانت تلك الاختلافات تعني ضمناً معاني مختلفة، وذلك بالنسبة للمعلومات التي يُقصد منها أن تُعطي نفس معنى الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.
- الحصول من الإدارة على مطابقة بين المبلغ في المعلومات الأخرى والمبلغ في القوائم المالية والقيام بما يلي:
  - o مقارنة البنود الواردة في المطابقة مع القوائم المالية والمعلومات الأخرى؛
  - o التحقق مما إذا كانت العمليات الحسابية داخل المطابقة دقيقة حسابياً.

أ٢٩. يتضمن تقويم اتساق المبالغ أو البنود الأخرى المختارة الواردة في المعلومات الأخرى مع القوائم المالية، تقويم طريقة عرضها مقارنةً بالقوائم المالية، عندما يكون ذلك ملائماً بالنظر لطبيعة المعلومات الأخرى.

النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة (راجع: الفقرة ١٤ (ب))

أ٣٠. قد تتضمن المعلومات الأخرى مبالغ أو بنود لها علاقة بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة (بخلاف تلك الواردة في الفقرة ١٤(أ)). وقد تتضمن أمثلة تلك المبالغ أو البنود:

- إفصاحاً عن الوحدات المنتَجة، أو جدولاً يلخص ذلك الإنتاج حسب المنطقة الجغرافية.
- إفادة بأن "الشركة استحدثت المنتج X والمنتج Y خلال العام".
- ملخصاً لمواقع العمليات الرئيسية للمنشأة، مثل "مركز العمليات الرئيسي للمنشأة يقع في الدولة X، وتوجد أيضاً عمليات في الدولتين Y و Z".

أ٣١. تشمل المعرفة التي يحصل عليها المراجع أثناء المراجعة فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهمه للرقابة الداخلية في المنشأة، الذي يتم التوصل إليه وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥).[١١] ويحدد معيار المراجعة (٣١٥) الفهم المطلوب من المراجع، والذي يتضمن بعض الأمور مثل التوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) عوامل الصناعة والتنظيم والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة؛

(ب) طبيعة المنشأة؛

(ج) اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية؛

(د) أهداف المنشأة واستراتيجياتها؛

(هـ) قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة؛

(و) الرقابة الداخلية للمنشأة.

أ٣٢. قد تتضمن المعرفة التي يحصل عليها المراجع أثناء المراجعة أيضاً الأمور التي تعد مستقبلية بطبيعتها. ومثل هذه الأمور قد تتضمن، على سبيل المثال، التوقعات التجارية والتدفقات النقدية المستقبلية التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تقويم الافتراضات التي تستخدمها الإدارة في تطبيق اختبارات الهبوط في القيمة على الأصول غير الملموسة مثل الشهرة، أو عند تقويم تقدير الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

أ٣٣. عند النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، قد يركز المراجع على تلك الأمور الواردة في المعلومات الأخرى والتي على قدرٍ كافٍ من الأهمية بحيث إن أي تحريف في المعلومات الأخرى فيما يتعلق بتلك الأمور قد يكون جوهرياً.

أ٣٤. فيما يتعلق بالعديد من الأمور الواردة في المعلومات الأخرى، فإن تذكر المراجع لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء المراجعة قد يكون كافياً لتمكين المراجع من النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة. وكلما زادت خبرة المراجع ودرايته بالجوانب الرئيسية للمراجعة، زادت احتمالية أن يكون تذكر المراجع للأمور ذات الصلة كافياً. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قادراً على النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها أثناء المراجعة، دون الحاجة لاتخاذ مزيد من التصرفات، في ضوء تذكر المراجع للمناقشات التي جرت مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو نتائج الإجراءات التي تم القيام بها أثناء المراجعة، مثل قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.

أ٣٥. قد يحدد المراجع أن الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق الارتباط أو إلى مراجعي مكونات المجموعة المعنيين هو أمر مناسب كأساس لنظر المراجع فيما إذا كان يوجد عدم اتساق جوهري. فعلى سبيل المثال:

- عندما تصف المعلومات الأخرى التوقف المخطط لخط إنتاج رئيسي، فإن المراجع على الرغم من علمه بهذا التوقف، قد يقوم بتوجيه استفسارات إلى أعضاء فريق الارتباط المعنيين الذين نفذوا إجراءات المراجعة في هذا المجال لدعم نظر المراجع فيما إذا كان الوصف غير متسق بشكلٍ جوهري مع المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة.

[١١] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرتان ١١ و١٢

- عندما تصف المعلومات الأخرى تفاصيل مهمة لدعوى قضائية تم تناولها أثناء المراجعة، ولكن لم يستطع المراجع تذكرها على نحو كافٍ، فقد يكون من الضروري الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة الذي يحتوي على ملخص لهذه التفاصيل.

أ٣٦. يُعد رجوع المراجع إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة ومدى ذلك الرجوع، أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق الارتباط أو إلى مراجعي مكونات المجموعة المعنيين، مسألة حكم مهني. ومع ذلك، قد لا يكون من الضروري للمراجع الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة، أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق الارتباط أو إلى مراجعي مكونات المجموعة المعنيين عن أي أمر وارد في المعلومات الأخرى.

الانتباه الدائم للإشارات الأخرى التي تفيد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري (راجع: الفقرة ١٥)

أ٣٧. قد تتضمن المعلومات الأخرى مناقشة للأمور غير المتعلقة بالقوائم المالية، وقد تمتد أيضاً إلى ما هو أبعد من المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تتضمن المعلومات الأخرى قوائم عن انبعاثات الغازات المسببة للاحتباس الحراري من المنشأة.

أ٣٨. إن الانتباه الدائم للإشارات الأخرى التي تفيد بأن المعلومات الأخرى التي لا تتعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة مُحرَّفة بشكلٍ جوهري فيما يبدو يساعد المراجع في الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تتطلب من المراجع تجنب أن تكون له صلة عن علم بالمعلومات الأخرى التي يعتقد المراجع أنها تحتوي على بيان خاطئ أو مضلل بشكلٍ جوهري أو عبارات مُعدة بإهمال، أو تغفل ذكر معلومات ضرورية أو تحجبها بحيث تُعد المعلومات الأخرى مضللة.[١٢] ويحتمل أن يؤدي الانتباه الدائم للإشارات الأخرى التي تفيد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري إلى تعرف المراجع على أمور، مثل:

- الاختلافات بين المعلومات الأخرى والمعرفة العامة لعضو فريق الارتباط الذي يقرأ تلك المعلومات الأخرى، فضلاً عن المعرفة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، التي تدعو المراجع إلى الاعتقاد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري؛ أو
- عدم الاتساق الداخلي في المعلومات الأخرى الذي يدعو المراجع إلى الاعتقاد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري.

الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكلٍ جوهري (راجع: الفقرة ١٦)

أ٣٩. قد تتضمن مناقشة المراجع مع الإدارة حول عدم الاتساق الجوهري (أو المعلومات الأخرى التي يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري) مطالبة الإدارة بتقديم الدعم لأساس إفاداتها في المعلومات الأخرى. واستناداً إلى المعلومات أو التفسيرات الإضافية المقدمة من الإدارة، قد يقتنع المراجع بأن المعلومات الأخرى غير محرفة بشكلٍ جوهري. فعلى سبيل المثال، قد تشير تفسيرات الإدارة إلى وجود أسباب معقولة وكافية للاختلافات الوجيهة في الاجتهاد.

أ٤٠. وفي المقابل، قد توفر المناقشة مع الإدارة المزيد من المعلومات التي تدعم استنتاج المراجع بشأن وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى.

أ٤١. قد تكون مخالفة المراجع للإدارة في الأمور الاجتهادية أصعب من مخالفته لها في الأمور التي تمثل حقائق بشكل أكبر. ومع ذلك، فقد تكون هناك ظروف يخلُص المراجع فيها إلى أن المعلومات الأخرى تحتوي على عبارة لا تتسق مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة. وقد تثير هذه الظروف شكوكاً حول المعلومات الأخرى أو القوائم المالية أو المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة.

أ٤٢. نظراً لاتساع نطاق التحريفات الجوهرية المحتملة في المعلومات الأخرى، فإن طبيعة ومدى الإجراءات الأخرى التي قد ينفذها المراجع لاستنتاج ما إذا كان هناك تحريف جوهري في المعلومات الأخرى هما من الأمور التي تعود إلى الحكم المهني للمراجع بحسب الظروف القائمة.

---

[١٢] قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، الفقرة ١١٠-٢

أ٤٣. عندما يوجد أمر ما غير متعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، فإن المراجع قد لا يكون قادراً على إجراء تقييم كامل لردود الإدارة على استفساراته. ومع ذلك، واستناداً إلى المعلومات أو التفسيرات الإضافية المقدمة من الإدارة، أو بعد التغييرات التي تجريها الإدارة على المعلومات الأخرى، قد يقتنع المراجع بأن عدم الاتساق الجوهري لم يعد من الواضح أنه موجود أو أن المعلومات الأخرى لم يعد من الواضح أنها محرفة بشكلٍ جوهري. وعندما لا يكون المراجع قادراً على استنتاج أن عدم الاتساق الجوهري لم يعد من الواضح أنه موجود، أو أن المعلومات الأخرى لم يعد من الواضح أنها محرفة بشكلٍ جوهري، فإنه قد يطلب من الإدارة التشاور مع طرف ثالث مؤهل (على سبيل المثال، أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة أو مستشار قانوني). وفي حالات معينة، وبعد الأخذ في الحسبان الردود المتحصل عليها من التشاور مع الإدارة، قد لا يكون المراجع قادراً على استنتاج ما إذا كان هناك تحريف جوهري في المعلومات الأخرى أم لا. ومن بين التصرفات التي قد يتخذها المراجع عندئذ واحد أو أكثر مما يلي:

- استشارة المستشار القانوني للمراجع؛ أو
- النظر فيما يترتب على ذلك من آثار على تقرير المراجع، على سبيل المثال ما إذا كان سيتم وصف الظروف عندما يوجد قيد مفروض من الإدارة؛ أو
- الانسحاب من المراجعة، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٨)

أ٤٤. تُعد التصرفات التي يتخذها المراجع في حالة عدم تصحيح المعلومات الأخرى بعد إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها، مسألة حكم مهني للمراجع. وقد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كان المبرر الذي قدمته الإدارة والمكلفون بالحوكمة لعدم إجراء التصحيح يثير شكوكاً حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مثلما يكون عليه الحال عندما يشك المراجع في وجود نية للتضليل. وقد يرى المراجع أيضاً أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية. وفي بعض الحالات، قد يكون مطلوباً من المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح أو معايير مهنية أخرى إبلاغ الأمر لسلطة تنظيمية أو هيئة مهنية معنية.

الآثار على عملية التقرير (راجع: الفقرة ١٨ (أ))

أ٤٥. في حالات نادرة، قد يكون من المناسب الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية عندما يثير الرفض لتصحيح التحريف الجوهري في المعلومات الأخرى شكوكاً حول نزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة مما يدعو للشك في إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة بشكلٍ عام.

الانسحاب من الارتباط (راجع: الفقرة ١٨ (ب))

أ٤٦. قد يكون من المناسب الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، عندما تثير الظروف المحيطة برفض تصحيح التحريف الجوهري في المعلومات الأخرى شكوكاً حول نزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة مما يدعو للشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات التي تم الحصول عليها منهم أثناء المراجعة.

الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ١٨ (ب))

أ٤٧. قد لا يكون الانسحاب من الارتباط ممكناً في القطاع العام. وفي مثل هذه الحالات، قد يصدر المراجع تقريراً إلى السلطة المعنية يذكر فيه تفاصيل الأمر، أو قد يتخذ تصرفات أخرى مناسبة.

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٩)

أ٤٨. إذا خلُص المراجع إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقريره، وقد تم تصحيح ذلك التحريف الجوهري، فإن إجراءات المراجع اللازمة في ظل الظروف القائمة تتضمن تحديد أن التصحيح قد تم إجراؤه (وفقاً للفقرة ١٧ (أ)) وقد تتضمن مراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة للاتصال بأولئك الذين استلموا المعلومات الأخرى، إذا كانت قد صدرت سابقاً، لإبلاغهم بالتعديل.

أ٤٩. في حالة عدم موافقة المكلفين بالحوكمة على إعادة النظر في المعلومات الأخرى، فإن اتخاذ التصرف المناسب سعياً للفت انتباه المستخدمين المُعدّ لهم تقرير المراجع بشكل مناسب إلى التحريف الجوهري غير المصحح، يتطلب ممارسة الحكم المهني، وقد يتأثر ذلك بالأنظمة أو اللوائح ذات الصلة. وبناءً عليه، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية بشأن حقوقه والتزاماته القانونية.

أ٥٠. عندما يظل التحريف الجوهري للمعلومات الأخرى دون تصحيح، فإن التصرفات المناسبة التي قد يتخذها المراجع سعياً للفت انتباه المستخدمين المُعدّ لهم تقرير المراجع بشكلٍ مناسب إلى التحريف الجوهري غير المصحح، عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح بذلك، تتضمن على سبيل المثال:

- تقديم تقرير مراجع جديد أو معدل للإدارة، بما في ذلك قسم معدل وفقاً للفقرة ٢٢، ومطالبة الإدارة بتقديم هذا التقرير الجديد أو المعدل للمستخدمين المُعدّ لهم تقرير المراجع. وعند القيام بذلك، قد يحتاج المراجع إلى النظر في التأثير، إن وجد، على تاريخ تقرير المراجع الجديد أو المعدل، في ضوء متطلبات معايير المراجعة أو في ضوء الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وقد يقوم المراجع أيضاً بمراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة لتقديم التقرير الجديد أو المعدل لهؤلاء المستخدمين؛ أو
- لفت انتباه المستخدمين المُعدّ لهم تقرير المراجع إلى التحريف الجوهري في المعلومات الأخرى (على سبيل المثال، عن طريق تناول الأمر في اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين)؛ أو
- إبلاغ السلطة التنظيمية أو الهيئة المهنية المعنية بالتحريف الجوهري غير المصحح؛ أو
- النظر فيما يترتب على ذلك من آثار على استمرار الارتباط (انظر أيضاً الفقرة أ٤٦).

الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٥١. عند قراءة المعلومات الأخرى، قد يصبح المراجع على علم بمعلومات جديدة لها آثار على:

- فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، مما قد يشير إلى الحاجة إلى إعادة النظر في تقييم المراجع للمخاطر.[١٣]
- مسؤولية المراجع عن تقويم تأثير التحريفات المُكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المُصَحَحَة، إن وجدت، على القوائم المالية.[١٤]
- مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة.[١٥]

عملية التقرير (راجع: الفقرات ٢١-٢٤)

أ٥٢. لمراجعة القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يحدد في تقريره المعلومات الأخرى التي يتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقريره، من أجل توفير المزيد من الشفافية بشأن المعلومات الأخرى الخاضعة لمسؤوليات المراجع بموجب هذا المعيار. وقد يرى المراجع أنه من المناسب القيام بذلك، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة قادرة على أن تؤكد للمراجع أن هذه المعلومات الأخرى ستصدر بعد تاريخ تقريره.

عبارات توضيحية (راجع: الفقرتين ٢١، ٢٢)

أ٥٣. يتضمن الملحق الثاني أمثلة توضيحية لقسم "المعلومات الأخرى" في تقرير المراجع.

الآثار التي تلحق عملية التقرير عندما يكون رأي المراجع في القوائم المالية متحفظاً أو معارضاً (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٥٤. قد لا يكون لرأي المراجع المتحفظ أو المعارض في القوائم المالية تأثير على العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٢(هـ) إذا كان الأمر المتعلق به تعديل رأي المراجع لم يتم تضمينه أو تناوله بطريقة أخرى في المعلومات الأخرى، ولم يكن للأمر تأثير على أي جزء من

---

١٣ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرات ١١ و٣١ وأ١.

١٤ معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة".

١٥ معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرتان ١٠ و١٤.

المعلومات الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون للرأي المتحفظ في القوائم المالية بسبب عدم الإفصاح عن أجور أعضاء مجلس الإدارة على النحو المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أي آثار على عملية التقرير المطلوبة بموجب هذا المعيار. وفي ظروف أخرى، قد تكون هناك آثار على عملية التقرير كما هو موضح في الفقرات أ٥٥-أ٥٨.

الرأي المتحفظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية

أ٥٥. في الحالات التي يبدي فيها المراجع رأياً متحفظاً، يمكن النظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى أيضاً مُحرَّفة بشكلٍ جوهري لنفس الأمر الذي نشأ عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية أو لأمر ذي علاقة به.

الرأي المتحفظ بسبب قيد على النطاق

أ٥٦. عندما يكون هناك قيد على النطاق فيما يتعلق ببند جوهري في القوائم المالية، فإن المراجع لن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن هذا الأمر. وفي هذه الظروف، قد يكون المراجع غير قادر على استنتاج ما إذا كانت المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في المعلومات الأخرى فيما يتعلق بهذا الأمر تؤدي إلى تحريف جوهري في المعلومات الأخرى. وبناءً عليه، فإن المراجع قد يحتاج إلى تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٢(ه) للإشارة إلى عدم قدرته على النظر في الوصف الذي أوردته الإدارة في المعلومات الأخرى للأمر الذي يتعلق به رأي المراجع المتحفظ في القوائم المالية حسبما هو موضح في فقرة أساس الرأي المتحفظ. ومع ذلك يتعين على المراجع التقرير عن أي تحريفات جوهرية أخرى غير مصححة يتم اكتشافها في المعلومات الأخرى.

الرأي المعارض

أ٥٧. إن إبداء رأي معارض في القوائم المالية فيما يتعلق بأمر أو أمور معينة موضحة في فقرة أساس الرأي المعارض لا يبرر عدم التقرير في تقرير المراجع وفقاً للفقرة ٢٢ (هـ) (٢) عن التحريفات الجوهرية التي اكتشفها المراجع في المعلومات الأخرى. وعندما يتم إبداء رأي معارض في القوائم المالية، فقد يحتاج المراجع إلى تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٢ (هـ) بشكلٍ مناسب، على سبيل المثال، للإشارة إلى أن المبالغ أو البنود الواردة في المعلومات الأخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري لنفس الأمر الذي نشأ عنه الرأي المعارض في القوائم المالية أو لأمر ذي علاقة به.

الامتناع عن إبداء رأي

أ٥٨. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فإن توفير المزيد من التفاصيل عن المراجعة، بما في ذلك تضمين قسم يتناول المعلومات الأخرى، قد يؤدي إلى حجب حقيقة الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. وتبعاً لذلك، يتطلب معيار المراجعة (٧٠٥) ألا يتضمن تقرير المراجع في تلك الظروف قسماً يتناول متطلبات التقرير التي بموجب هذا المعيار.

التقرير المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٥٩. يوضح معيار المراجعة (٢٠٠)[١٦] أن المراجع قد يكون مطالباً بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة. وعندما يكون هذا هو الحال، فقد يلتزم المراجع باستخدام تنسيق أو صيغة محددة في تقريره تختلف عن تلك الموضحة في هذا المعيار. ويعزز الاتساق في تقرير المراجع، عندما تكون عملية المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة، المصداقيةَ في السوق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات المراجعة التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. وعندما تكون الاختلافات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى بين المتطلبات النظامية أو التنظيمية لإعداد التقرير وبين هذا المعيار متعلقة فقط بالتنسيق والصيغة في تقرير المراجع، وعندما يتضمن تقرير المراجع كحد أدنى كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرة ٢٤، يمكن أن يشير تقرير المراجع عندئذ إلى المعايير الدولية للمراجعة. وبناءً عليه، يُعد المراجع في مثل هذه الظروف أنه قد التزم بمتطلبات هذا المعيار، حتى عندما يكون التنسيق والصيغة المستخدمان في تقرير المراجع محددين بموجب متطلبات تقرير نظامية أو تنظيمية.

---

[١٦] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٥٧.

الملحق الأول

(راجع: الفقرتين ١٤، أ٨)

أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى

فيما يلي أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى. وليس المقصود أن تكون هذه القائمة قائمة شاملة.

المبالغ

- بنود تلخص النتائج المالية الرئيسية، مثل صافي الدخل وربحية كل سهم وتوزيعات الأرباح وإيرادات المبيعات والإيرادات التشغيلية الأخرى والمشتريات والمصروفات التشغيلية.
- بيانات تشغيلية مُختارة، مثل الدخل من العمليات المستمرة حسب مناطق التشغيل الرئيسية، أو المبيعات حسب القطاعات الجغرافية أو خطوط الإنتاج.
- بنود خاصة، مثل عمليات استبعاد الأصول، ومخصصات الدعاوى القضائية، والهبوط في قيمة الأصول، والتعديلات الزكوية والضريبية، ومخصصات الحفاظ على البيئة، ومصروفات إعادة الهيكلة وإعادة التنظيم.
- معلومات عن السيولة والموارد الرأسمالية، مثل النقد ومعادلات النقد، والأوراق المالية القابلة للتداول، وتوزيعات الأرباح؛ والديون والإيجار الرأسمالي، والتزامات حقوق الأقلية.
- النفقات الرأسمالية حسب كل قطاع أو قسم.
- المبالغ التي تنطوي عليها ترتيبات خارج قائمة المركز المالي، والتأثيرات المالية ذات الصلة.
- المبالغ التي تنطوي عليها الضمانات والالتزامات التعاقدية، والمطالبات القانونية أو البيئية، والالتزامات المحتملة الأخرى.
- المقاييس أو المعدلات المالية مثل هامش الربح، والعائد على متوسط رأس المال المستخدم، والعائد على متوسط حقوق المساهمين، ومعدل السيولة، ونسبة تغطية الفائدة ونسبة الديون. وبعض هذه المبالغ قد يكون قابلاً للمطابقة مع القوائم المالية بشكل مباشر.

البنود الأخرى

- تفسيرات للتقديرات المحاسبية المهمة والافتراضات المتعلقة بها.
- تحديد الأطراف ذات العلاقة ووصف المعاملات معهم.
- الإعلان عن سياسات المنشأة أو منهجها في إدارة السلع، ومخاطر تبادل العملات الأجنبية أو مخاطر معدل الفائدة، على سبيل المثال من خلال استخدام العقود الآجلة، وعقود مبادلة معدلات الفائدة، أو غيرها من الأدوات المالية.
- توضيحات لطبيعة الترتيبات خارج قائمة المركز المالي.
- توضيحات للضمانات، والتعويضات، والالتزامات التعاقدية، وحالات الالتزام البيئي أو بموجب الدعاوى القضائية، والالتزامات المحتملة الأخرى، بما في ذلك تقييمات الإدارة النوعية للمخاطر المتعلقة بالمنشأة.
- توضيحات للتغيرات في المتطلبات النظامية أو التنظيمية، كفرض لوائح ضريبية أو بيئية جديدة، التي أثّرت بشكلٍ جوهري على عمليات المنشأة أو مركزها المالي، أو التي سيكون لها تأثير جوهري على التوقعات المالية المستقبلية للمنشأة.
- تقييمات الإدارة النوعية لتأثيرات معايير التقرير المالي الجديدة التي دخلت حيز النفاذ خلال هذه الفترة، أو التي ستدخل حيز النفاذ في الفترة التالية، على النتائج المالية والمركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.
- التوضيحات العامة لبيئة الأعمال والآفاق المستقبلية.

- نظرة عامة على الاستراتيجية.
- توضيحات لاتجاهات الأسعار السوقية للسلع الأساسية أو المواد الخام.
- التباين في العرض والطلب والظروف التنظيمية بين الأقاليم الجغرافية.
- تفسيرات لعوامل معينة تؤثر على القدرة الربحية للمنشأة في قطاعات محددة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات ٢١، ٢٢، أ٥٣)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى

- المثال التوضيحي (١): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن منشأة غير مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- المثال التوضيحي (٤): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند عدم حصول المراجع على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- المثال التوضيحي (٥): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وخلوصه إلى وجود تحريف جوهري في تلك المعلومات.
- المثال التوضيحي (٦): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ووجود قيد على النطاق فيما يتعلق ببند جوهري في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- المثال التوضيحي (٧): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معارض عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وتأثير الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة أيضاً على المعلومات الأخرى.

<u>المثال التوضيحي (١): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات.</u>

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠)[١] غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).[٢]**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).[٣]**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

---

١ معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

٢ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

٣ معيار المراجعة (٧٠١) *"الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"* قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[٤]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

[الأمور الرئيسة للمراجعة[٥]

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[*يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)*]]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة[٦] هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X،[٧] ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها.]

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري. وإذا خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن.

---

٤ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

٥ قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

٦ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

٧ يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٨]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)*[٩] *- انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

[الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].[١٠]]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

٨ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٩ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

١٠ يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

<u>المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.</u>

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ولم يكتشف أي تحريف جوهري في تلك المعلومات، ويتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[١١]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[*يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)*]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة[١٢] **هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى التقرير X**[١٣] **(ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقريرنا عنها)، الذي حصلنا عليه قبل تاريخ تقرير المراجع، والتقرير Y، الذي من المتوقع أن يكون متاحاً لنا بعد ذلك التاريخ.**

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي، ولن نبدي، أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري.

وإذا خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه على المعلومات الأخرى التي حصلنا عليها قبل تاريخ هذا التقرير، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن.

---

[١١] العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

[١٢] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

[١٣] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

[وعند قراءتنا للتقرير Y، فإذا خلصنا إلى وجود تحريف جوهري فيه، فإننا نكون مطالبين بالإبلاغ عن ذلك الأمر للمكلفين بالحوكمة و[وصف التصرفات المنطبقة في الدولة.]][١٤]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[١٥]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].[١٦]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

١٤ قد تكون هذه الفقرة الإضافية مفيدة عندما يكتشف المراجع تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، مع تحمله لالتزام قانوني باتخاذ تصرف محدد استجابة لذلك.

١٥ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

١٦ يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن منشأة غير مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حصل المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ولم يكتشف أي تحريف جوهري في تلك المعلومات، ويتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة[١٧] هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتتمثل المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها في تاريخ هذا التقرير في [المعلومات الواردة في التقرير X،[١٨] ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها]

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري.

وإذا خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه على المعلومات الأخرى التي حصلنا عليها قبل تاريخ هذا التقرير، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[١٩]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

١٧ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

١٨ يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

١٩ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٤): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند عدم حصول المراجع على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **لم يحصل المراجع على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[٢٠]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك

[٢٠] العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[*يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)*]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة[٢١] هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X،[٢٢] ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها]. ومن المتوقع أن يكون التقرير X متاحاً لنا بعد تاريخ هذا التقرير.

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لن نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه عندما تصبح متاحة لنا، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري.

[وعند قراءتنا للتقرير X، فإذا خلصنا إلى وجود تحريف جوهري فيه، فإننا نكون مطالبين بالإبلاغ عن ذلك الأمر للمكلفين بالحوكمة و[وصف التصرفات المنطبقة في الدولة].][٢٣]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٢٤]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

٢١ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٢٢ يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

٢٣ قد تكون هذه الفقرة الإضافية مفيدة عندما يكتشف المراجع تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، مع تحمله لالتزام قانوني باتخاذ تصرف محدد استجابة لذلك.

٢٤ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٥): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وخلوصه إلى وجود تحريف جوهري في تلك المعلومات.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وخلص إلى وجود تحريف جوهري في تلك المعلومات.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة[٢٥] هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X،[٢٦] ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها.]

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري.

وإذا خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وكما هو موضح أدناه، فقد خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري من ذلك القبيل في المعلومات الأخرى.

[وصف التحريف الجوهري في المعلومات الأخرى]

[الأمور الرئيسة للمراجعة[٢٧]

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[*يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).*]]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٢٨]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

[الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].[٢٩]]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*[*]]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

٢٥ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٢٦ يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

٢٧ قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

٢٨ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٢٩ يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٦): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ووجود قيد على النطاق فيما يتعلق ببند جوهري في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة تُعد مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالاستثمار في منشأة أجنبية زميلة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرية، لكنها غير منتشرة في القوائم المالية الموحدة (أي المناسب هو إبداء رأي متحفظ).**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأداءها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار المجموعة في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وتم تضمين حصة الشركة (س) من صافي دخل الشركة (ص)

والبالغة قيمتها ××× في دخل الشركة (س) للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفتري لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس العام لأننا لا نملك حق الوصول إلى المعلومات المالية أو الإدارة أو المراجعين في الشركة (ص). وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أية تعديلات على هذه المبالغ.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة[٣٠] هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X،[٣١] ولكنها لا تتضمن القوائم المالية الموحدة وتقرير المراجع عنها.]

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية الموحدة المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية الموحدة أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري.

وإذا خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وكما هو موضح في قسم أساس الرأي المتحفظ أعلاه، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المبلغ الدفتري لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس السنة. وبالتالي، فلم نتمكن من استنتاج ما إذا كانت المعلومات الأخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري فيما يتعلق بهذا الأمر أم لا.

[الأمور الرئيسة للمراجعة[٣٢]

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[*يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)*]]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٣٣]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

---

٣٠ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٣١ يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

٣٢ قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

٣٣ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

[الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].[٣٤]]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*[*]]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

[٣٤] يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

<u>المثال التوضيحي (٧): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معارض عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وتأثير الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة أيضاً على المعلومات الأخرى.</u>

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة تُعد مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) منطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **القوائم المالية الموحدة محرَّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم توحيد منشأة تابعة. ويعد التحريف الجوهري منتشراً في القوائم المالية الموحدة. ولم يتم تحديد تأثيرات التحريف على القوائم المالية الموحدة، لأنه لم يكن من الممكن عملياً القيام بذلك (أي المناسب هو إبداء رأي معارض).**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

الرأي المعارض

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وبسبب أهمية الأمر الذي تمت مناقشته في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة لا تعرض بشكل عادل، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي المعارض

كما هو مبين في الإيضاح ×، لم توحد المجموعة الشركة التابعة (ص) التي استحوذت عليها المجموعة خلال عام ٢٠×١، لأنها لم تكن قادرة على تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات المهمة للشركة التابعة في تاريخ الاستحواذ. ولذلك تمت المحاسبة عن هذا الاستثمار على أساس التكلفة. وبموجب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية

للمحاسبين القانونيين، فقد كان ينبغي على المجموعة أن تقوم بتوحيد هذه الشركة التابعة، والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. ولو كانت الشركة (ص) قد تم توحيدها، لكان العديد من عناصر القوائم المالية الموحدة المرفقة قد تأثر بشكلٍ جوهري. ولم يتم تحديد تأثيرات الفشل في التوحيد على القوائم المالية الموحدة.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المعارض.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة[٣٥] هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X،[٣٦] ولكنها لا تتضمن القوائم المالية الموحدة وتقرير المراجع عنها.]

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية الموحدة المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية الموحدة أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهريٍ. وإذا خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عنَّ تلك الحقيقة. وكما هو موضح في قسم أساس الرأي المعارض أعلاه، فقد كان ينبغي على المجموعة أن تقوم بتوحيد الشركة (ص) والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. وقد خَلُصنا إلى أن المعلومات الأخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري لنفس السبب فيما يتعلق بالمبالغ أو البنود الأخرى الواردة في التقرير X والتي تأثرت بعدم توحيد الشركة (ص).

[الأمور الرئيسة للمراجعة[٣٧]

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المعارض"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[*يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)*]]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٣٨]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

[الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].[٣٩]]

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*[*]]

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

٣٥ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

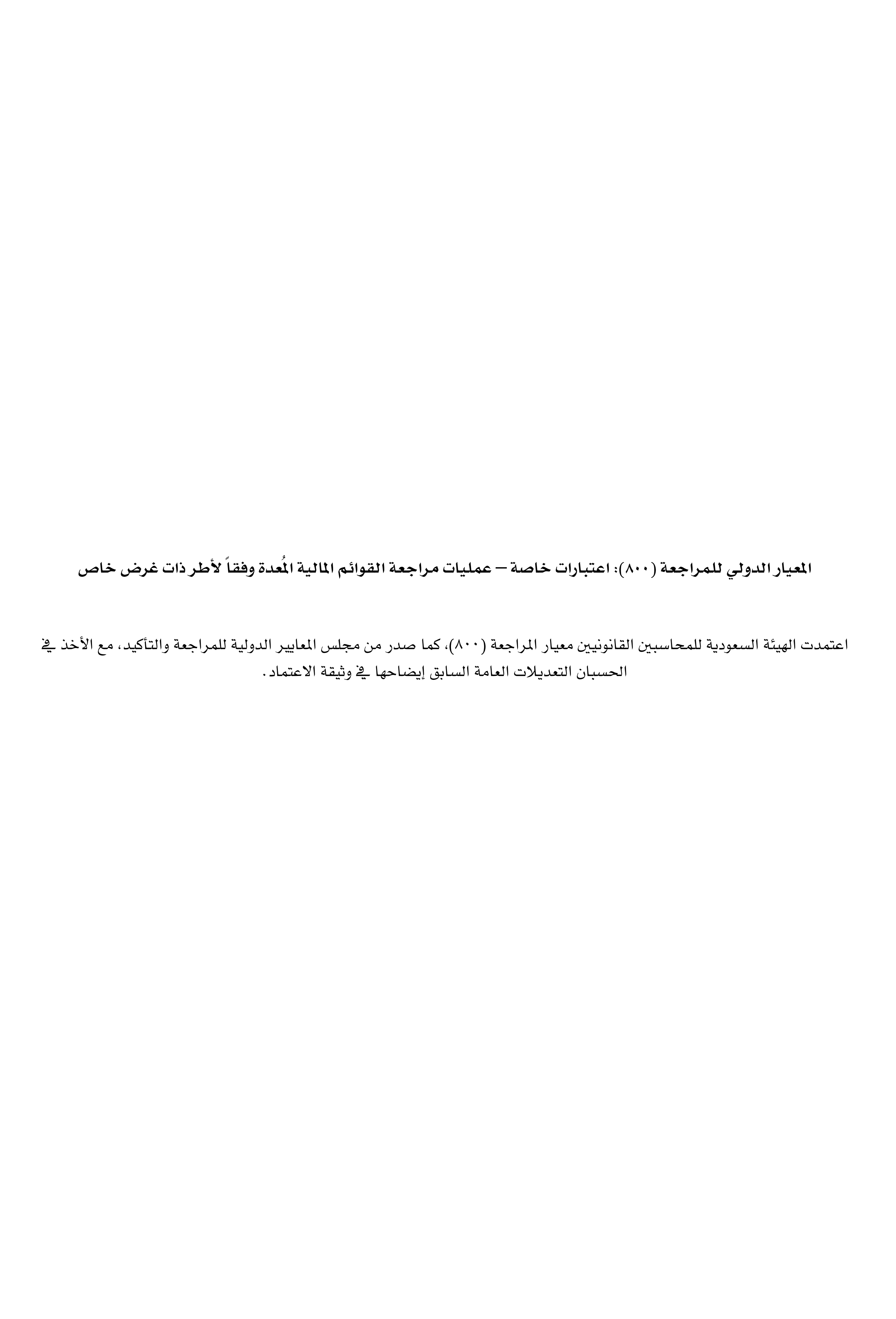
٣٦ يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

٣٧ قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

٣٨ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٣٩ يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.



المعيار الدولي للمراجعة (٨٠٠): اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المُعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٨٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٨٠٠)

اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية
المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٨٠٠) "*اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص*" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "*الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية*".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. تنطبق معايير المراجعة في السلسلة ١٠٠-٧٠٠ على مراجعة القوائم المالية. ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة عند تطبيق تلك المعايير على مراجعة القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

٢. تمت صياغة هذا المعيار في سياق مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المُعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص. ويتناول معيار المراجعة (٨٠٥)[١] اعتبارات خاصة ذات صلة بمراجعة قائمة مالية واحدة، أو عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية.

٣. لا يتجاوز هذا المعيار متطلبات معايير المراجعة الأخرى؛ ولا يهدف إلى تناول جميع الاعتبارات الخاصة التي قد تكون ذات صلة في ظل ظروف الارتباط.

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٥. هدف المراجع من تطبيق معايير المراجعة عند مراجعة القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص هو التناول المناسب للاعتبارات الخاصة ذات الصلة بما يلي:

(أ) قبول الارتباط؛

(ب) التخطيط للارتباط وتنفيذه؛

(ج) تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) القوائم المالية ذات الغرض الخاص: قوائم مالية مُعدَّة طبقاً لإطار ذي غرض خاص. (راجع: الفقرة أ٤)

(ب) الإطار ذو الغرض الخاص: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.[٢] (راجع: الفقرات أ١-أ٤)

٧. الإشارة إلى "القوائم المالية" في هذا المعيار تعني "مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض الخاص". وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، وما يمثل مجموعةً كاملةً من القوائم المالية. وتتضمن الإشارة إلى "القوائم المالية ذات الغرض الخاص" ما يتعلق بها من إفصاحات.

---

١ معيار المراجعة ٨٠٥، "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"

٢ معيار المراجعة ٢٠٠ "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٣ (أ).

المتطلبات

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

إمكانية قبول إطار التقرير المالي

٨. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراجع أن يحدد مدى قبول إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية.[٣] وعند مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات أ٥–أ٨)

(أ) الغرض الذي أعدت القوائم المالية من أجله؛

(ب) المستخدمين المستهدفين؛

(ج) الخطوات التي اتخذتها الإدارة لتحديد أن إطار التقرير المالي المنطبق يعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها

٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) أن يلتزم المراجع بجميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*) ذات الصلة بالمراجعة.[٤] وعند التخطيط لمراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، وتنفيذ المراجعة، يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان تطبيق معايير المراجعة يتطلب إيلاء اعتبار خاص بحسب ظروف الارتباط. (راجع: الفقرات أ٩–أ١٢)

١٠. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) من المراجع أن يتوصل إلى فهم بشأن اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها.[٥] وفي حالة القوائم المالية المُعدّة وفقاً لأحكام أحد العقود، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأي تفسيرات مهمة للعقد قامت بها الإدارة عند إعداد تلك القوائم المالية. ويكون التفسير مهماً عندما يؤدي تبني تفسير آخر معقول إلى اختلاف جوهري في المعلومات المعروضة في القوائم المالية.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

١١. عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص، يجب على المراجع تطبيق متطلبات معيار المراجعة (٧٠٠).[٦] (راجع: الفقرات أ١٣–أ١٩)

وصف إطار التقرير المالي المنطبق

١٢. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) أن يقوم المراجع بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ.[٧] وفي حالة القوائم المالية المُعدة وفقاً لأحكام عقد ما، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تصف بشكلٍ كافٍ أي تفسيرات مهمة للعقد الذي أُعدت على أساسه القوائم المالية.

١٣. يتناول معيار المراجعة (٧٠٠) شكل تقرير المراجع ومحتواه، بما في ذلك الترتيب المحدد لعناصر معينة. وفي حالة إعداد تقرير المراجع عن قوائم مالية ذات غرض خاص:

(أ) يجب أن يوضح تقرير المراجع أيضاً الغرض الذي من أجله أُعدت القوائم المالية، وعند الضرورة، المستخدمين المستهدفين، أو يشير إلى إيضاح في القوائم المالية ذات الغرض الخاص يحتوي على تلك المعلومات؛

---

٣ معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦ (أ).

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

٤ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٨.

٥ معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ١١ (ج).

٦ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

٧ معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٥

(ب) إذا كان متاحاً للإدارة إمكانية الاختيار من بين عدة أُطُر للتقرير المالي عند إعداد تلك القوائم المالية، فإن توضيح مسؤولية الإدارة[٨] عن القوائم المالية يجب أيضاً أن يُشار فيه إلى مسؤوليتها عن تحديد أن إطار التقرير المالي المنطبق يُعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة.

تنبيه القراء إلى أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص

١٤. يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص فقرة لفت انتباه، تنبه مستخدمي تقرير المراجع إلى أن القوائم المالية مُعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص وأن القوائم المالية، نتيجة لذلك، قد لا تكون مناسبة لغرض آخر. (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٢١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الإطار ذي الغرض الخاص (راجع: الفقرة ٦)

أ١. أمثلة للأطر ذات الغرض الخاص:

- أساس محاسبة زكوي وضريبي لمجموعة قوائم مالية مرفقة مع الإقرار الزكوي والضريبي لمنشأة؛ أو
- الأساس النقدي للمقبوضات والمصروفات للمحاسبة عن معلومات التدفقات النقدية التي قد يطلب من المنشأة إعدادها للدائنين؛ أو
- أحكام التقرير المالي التي تضعها سلطة تنظيمية للوفاء بمتطلبات تلك السلطة؛ أو
- أحكام التقرير المالي لعقد معين، مثل عقد سند، أو اتفاقية قرض، أو منحة مشروع.

أ٢. قد توجد ظروف يستند فيها الإطار ذو الغرض الخاص إلى إطار تقرير مالي موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو موضوع بموجب نظام أو لائحة، ولكنه لا يلتزم بكل متطلبات ذلك الإطار. ومثال ذلك، وجود عقد يتطلب إعداد القوائم المالية وفقاً لمعظم، وليس جميع، معايير التقرير المالي للدولة X. وعندما يكون ذلك مقبولاً بحسب ظروف الارتباط، فمن غير المناسب لوصف إطار التقرير المالي المنطبق الوارد في القوائم المالية ذات الغرض الخاص أن يفيد بالالتزام الكامل بإطار التقرير المالي الموضوع من الجهة المعترف بها أو المصرح لها أو بوضع المعايير، أو الموضوع بموجب النظام أو اللائحة. وفي مثال العقد السابق، يمكن أن يشير وصف إطار التقرير المالي المنطبق إلى أحكام التقرير المالي للعقد، بدلاً من الإشارة إلى معايير التقرير المالي للدولة X.

أ٣. وفقاً للظروف الموضحة في الفقرة أ٢، فإن الإطار ذا الغرض الخاص قد لا يكون إطار عرض عادل، حتى ولو كان إطار التقرير المالي الذي استند إليه يُعد إطار عرض عادل. وهذا لأن الإطار ذا الغرض الخاص قد لا يلتزم بجميع المتطلبات اللازمة لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية والمنصوص عليها في إطار التقرير المالي الموضوع من الجهة المعترف بها أو المصرح لها بوضع المعايير، أو الموضوع بموجب نظام أو لائحة.

أ٤. قد تكون القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص هي القوائم المالية الوحيدة التي تعدها المنشأة. وفي مثل هذه الظروف، قد يتم استخدام تلك القوائم المالية من قِبَل مستخدمين آخرين بخلاف هؤلاء الذين يستهدفهم إطار التقرير المالي. وبالرغم من التوزيع واسع النطاق للقوائم المالية في تلك الظروف، تظل تلك القوائم المالية قوائم مالية ذات غرض خاص لأغراض معايير المراجعة. وتهدف المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٣ و١٤ إلى تجنب سوء فهم الغرض الذي أُعدت القوائم المالية من أجله. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو مُضمّنة فيها بإشارات مرجعية.[٩]

٨ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

٩ معيار المراجعة ٢٠٠، الفقرة ١٣ (و)

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

إمكانية قبول إطار التقرير المالي (راجع: الفقرة ٨)

أ٥. في حالة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، تُعد احتياجات المستخدمين المستهدفين إلى المعلومات المالية أحد العوامل الرئيسية في تحديد مدى قبول إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية.

أ٦. قد يشمل إطار التقرير المالي المنطبق معايير التقرير المالي الموضوعة من جهة معترف بها أو مرخص لها بإصدار المعايير للقوائم المالية ذات الغرض الخاص. وفي تلك الحالة، يُفترض أن تكون تلك المعايير مقبولة لذلك الغرض إذا اتبعت تلك الجهة آلية مستقرة وشفافة تشتمل على التشاور ومراعاة وجهات نظر أصحاب المصالح المعنيين. وفي بعض الدول قد يفرض نظام أو لائحة إطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه من قبل الإدارة في إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص لمنشأة من نوع معين. فعلى سبيل المثال، قد تضع سلطة تنظيمية أحكاماً للتقرير المالي للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. وفي حالة عدم وجود ما يدل على نقيض ذلك، يُفترض أن يكون أي إطار تقرير مالي من هذا القبيل مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص بواسطة هذه المنشأة.

أ٧. حينما يضاف إلى معايير التقرير المالي المُشار إليها في الفقرة أ٦ متطلبات نظامية أو تنظيمية، فإن معيار المراجعة (٢١٠) يتطلب من المراجع تحديد ما إذا كان هناك أي أوجه تعارض موجودة بين معايير التقرير المالي والمتطلبات الإضافية، ويفرض التصرفات التي سيتم اتخاذها من قبل المراجع في حال وجود مثل هذا التعارض.[١٠]

أ٨. يمكن أن يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق على أحكام عقد تتعلق بالتقرير المالي أو مصادر أخرى بخلاف تلك الموضحة في الفقرتين أ٦ وأ٧. وفي تلك الحالة، فإن مدى قبول إطار التقرير المالي بحسب ظروف الارتباط يتحدد عن طريق النظر فيما إذا كان الإطار يُظهر السمات التي تتسم بها عادةً أُطر التقرير المالي المقبولة كما هو موضح في الملحق (٢) من معيار المراجعة (٢١٠). وفي حالة الإطار ذي الغرض الخاص، فإن الوزن النسبي في ارتباط معين لأهمية كل سمة من السمات التي تبديها عادةً أطر التقرير المالي المقبولة يُعد مسألة حكم مهني. فعلى سبيل المثال، لأغراض تحديد القيمة لصافي أصول إحدى المنشآت في تاريخ بيعها، ربما يكون المورد والمشتري قد اتفقا على أن التقديرات الحذرة جداً لمخصصات المبالغ مستحقة التحصيل التي لا يمكن تحصيلها مناسبة لاحتياجاتهما، على الرغم من عدم حيادية تلك المعلومات المالية عند مقارنتها بالمعلومات المالية المُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض عام.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها (راجع: الفقرة ٩)

أ٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) من المراجع الالتزام بالآتي (أ) المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك التي تخص الاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية، و(ب) جميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بالمراجعة. كما يتطلب من المراجع الالتزام بكل متطلب وارد في أي معيار من معايير المراجعة ما لم يكن معيار المراجعة بالكامل غير ذي صلة أو ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بسبب أنه مشروط والشرط غير متحقق، بحسب ظروف المراجعة. وفي ظروف استثنائية، قد يرى المراجع أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة وارد في أحد معايير المراجعة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق الهدف من ذلك المتطلب.[١١]

أ١٠. قد يتطلب تطبيق بعض متطلبات معايير المراجعة عند مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص إيلاء اعتبار خاص من جانب المراجع. فعلى سبيل المثال، في معيار المراجعة (٣٢٠)، تستند الأحكام المتعلقة بالأمور التي تُعد جوهرية لمستخدمي القوائم المالية إلى النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة.[١٢] أمّا في حالة مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن تلك الأحكام تستند إلى النظر في المعلومات المالية التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

أ١١. في حالة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، مثل تلك المُعدَّة وفقاً لمتطلبات عقد ما، قد تتفق الإدارة مع المستخدمين المستهدفين على الحد الذي إذا لم تتخطاه التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة فإنه لن يتم تصحيحها أو تعديلها بأية صورة أخرى. ولا يُعفي وجود مثل هذا الحد المراجع من متطلب تحديد الأهمية النسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) لأغراض التخطيط لمراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، وتنفيذها.

---

١٠ معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٨

١١ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرات ١٤ و١٨ و٢٢ و٢٣

١٢ معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ٢.

أ١٢. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم المراجع بتحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به.[١٣] ويشير معيار المراجعة (٢٦٠) كذلك إلى أنه في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع.[١٤] وعندما تعد المنشأة أيضاً مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام، فإن هؤلاء الأشخاص المسؤولين عن الإشراف على إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص قد لا يكونون هم أنفسهم المكلفين بالحوكمة المسؤولين عن الإشراف على إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير (راجع: الفقرة ١١)

أ١٣. يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قوائم مالية ذات غرض خاص. وقد تكون هناك أمثلة توضيحية أخرى لتقارير المراجع التي يمكن أن تكون ذات صلة بعملية التقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص (انظر على سبيل المثال، ملاحق معيار المراجعة (٧٠٠) ومعيار المراجعة (٧٠٥)[١٥] ومعيار المراجعة (٥٧٠)[١٦] ومعيار المراجعة (٧٢٠)[١٧] ومعيار المراجعة (٧٠٦)).[١٨]

تطبيق معيار المراجعة (٧٠٠) عند التقرير عن قوائم مالية ذات غرض خاص

أ١٤. توضح الفقرة ١١ من هذا المعيار أن المراجع مطالب بتطبيق معيار المراجعة (٧٠٠) عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص. وفي سبيل القيام بذلك، يُعد المراجع مطالباً أيضاً بتطبيق متطلبات التقرير الواردة في معايير المراجعة الأخرى، وقد يستعين المراجع في ذلك بالاعتبارات الخاصة المتناولة في الفقرات أ١٥–أ١٩ أدناه.

الاستمرارية

أ١٥. قد يتم، أو لا يتم، إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص وفقاً لإطار تقرير مالي يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً له (على سبيل المثال، لا يُعد أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً لبعض القوائم المالية المُعدة على أساس الضريبة في دول معينة).[١٩] وبناءً على إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات الإدارة[٢٠] فيما يتعلق بالاستمرارية قد يحتاج إلى تكييفه عند الضرورة. وقد يحتاج أيضاً الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات المراجع[٢١] إلى تكييفه عند الضرورة تبعاً لكيفية تطبيق معيار المراجعة (٥٧٠) في ظل ظروف الارتباط.

الأمور الرئيسة للمراجعة

أ١٦. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)[٢٢] عند مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة. ولأغراض مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن معيار المراجعة (٧٠١) لا يُطبق إلا عندما يكون الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص مطلوباً بموجب نظام أو لائحة، أو عندما يقرر المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة لأي سبب آخر. وعندما يتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن معيار المراجعة (٧٠١) يطبق بكامله.[٢٣]

---

١٣ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة".

١٤ معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة أ٨.

١٥ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل".

١٦ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية".

١٧ معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى".

١٨ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل".

١٩ معيار المراجعة (٥٧٠)، الفقرة ٢

٢٠ معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٣٤ (ب) وأ٤٨.

٢١ معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣٩ (ب) (٤).

٢٢ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

٢٣ معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣١.

المعلومات الأخرى

أ١٧. يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى. وفي سياق هذا المعيار، فإن التقارير التي تحتوي على قوائم مالية ذات غرض خاص، أو التي تُرفق بها، والتي يكون الغرض منها تزويد الملاك (أو أصحاب مصالح مشابهين) بمعلومات عن الأمور الواردة في القوائم المالية ذات الغرض الخاص، تُعد تقارير سنوية لأغراض معيار المراجعة (٧٢٠). وفي حالة القوائم المالية المُعدة باستخدام إطار ذي غرض خاص، فإن مصطلح "أصحاب مصالح مشابهين" يتضمن المستخدمين المحددين الذين يلبي احتياجاتهم من المعلومات المالية تصميمُ الإطار ذي الغرض الخاص المستخدم في إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص. وعندما يحدد المراجع أن المنشأة تخطط لإصدار مثل هذا التقرير، فإن المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) تنطبق على مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص.

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط

أ١٨. إن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)، بشأن تضمين المراجع لاسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، ينطبق أيضاً عند مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص للمنشآت المدرجة.[٢٤] وقد يكون مطلوباً من المراجع بموجب نظام أو لائحة أن يُضمِّن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، أو قد يقرر المراجع لأي سبب آخر القيام بذلك عند التقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص للمنشآت غير المدرجة.

تضمين إشارة إلى تقرير المراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام

أ١٩. قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة، في فقرة أمر آخر في تقريره عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص، إلى تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام أو إلى أمر أو إلى أمور تم التقرير عنها فيه (انظر معيار المراجعة (٧٠٦)).[٢٥] فعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة في تقريره عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص إلى قسم بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وارد في تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام.

تنبيه القراء إلى أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (راجع: الفقرة ١٤)

أ٢٠. قد تُستخدم القوائم المالية ذات الغرض الخاص لأغراض أخرى غير تلك التي كانت مقصودة منها. فعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة أن تضع القوائم المالية ذات الغرض الخاص في سجل عام. وتجنباً لسوء الفهم، ينبه المراجع مستخدمي تقريره عن طريق تضمين فقرة لفت انتباه توضح أن القوائم المالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص، ولهذا فإنها قد لا تكون مناسبة لغرض آخر. ويتطلب معيار المراجعة (٧٠٦) تضمين هذه الفقرة في قسم منفصل من تقرير المراجع تحت عنوان مناسب يتضمن العبارة "لفت انتباه".[٢٦]

تقييد التوزيع أو الاستخدام (راجع: الفقرة ١٤)

أ٢١. إضافة إلى التنبيه الذي تتطلبه الفقرة ١٤، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقريره موجه فقط لمستخدمين محددين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير المراجع أو تقييد استخدامه. وفي هذه الظروف، يمكن توسيع نطاق الفقرة المشار إليها في الفقرة ١٤ لتتضمن هذه الأمور الأخرى، مع تعديل عنوان الفقرة تبعاً لذلك. (انظر الأمثلة التوضيحية الواردة في ملحق هذا المعيار).

---

[٢٤] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرات ٤٥ وأ٥٦-أ٥٨.

[٢٥] معيار المراجعة (٧٠٦)، الفقرتان ١٠ و١١.

[٢٦] انظر الفقرة ٩ (أ) من معيار المراجعة (٧٠٦).

الملحق[*]

(راجع: الفقرة أ١٤)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص[**]

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضريبي في الدولة X (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، مُعدَّة وفقاً لأحكام تقرير مالي تم وضعه من جانب سلطة تنظيمية (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة – أينما يرد – المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها.

المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص). ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام.**
- **لم يصدر تقرير مراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام.**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. (*)**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع واستخدامه.**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي عن أولئك المسؤولين عن إعداد القوائم المالية.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.**

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة للشركة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (ي) من العقد المؤرخ في ١ يناير ٢٠×١ بين الشركة والشركة (ع) ("العقد").

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

* يجب أن يشير المراجع إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع والاستخدام

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركة في الالتزام بأحكام التقرير المالي للعقد المُشار إليه أعلاه. ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط للشركة والشركة (ع)، ولا ينبغي توزيعه على، أو استخدامه من قبل، أي أطراف أخرى بخلاف الشركة أو الشركة (ع). ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٢٧]

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لأحكام التقرير المالي للبند (ي) من العقد، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة(**).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن التحريف الجوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(*):

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.[٢٨]

---

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة)عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الاطراف الخارجية.

[٢٧] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

** يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠).

* توضح الفقرة ٤١ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية يمكن أن تكون موجودة في ملحق مرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما يسمح نظام أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية صراحةً بذلك، فيمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

[٢٨] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.

- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية اكتشفناها أثناء المراجعة.

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(**)]

[*عنوان المراجع*] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[*التاريخ*]

** ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

<u>المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضريبي في الدولة X (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).</u>

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة من قبل إدارة شركة تضامن، وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضريبي في الدولة X (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص) لمساعدة الشركاء في إعداد إقرارات الزكاة وضريبة الدخل الخاصة بهم. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام.**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.(*)**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع.**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.**

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية لشركة التضامن (س) (شركة التضامن)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة لشركة التضامن عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [وصف نظام ضريبة الدخل المنطبق].

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن شركة التضامن وفقاً لقواعد سلوك

* يجب أن يشير المراجع إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركاء في شركة التضامن في إعداد إقرارات الزكاة وضريبة الدخل الخاصة بهم. ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط لشركة التضامن وشركائها، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف شركة التضامن وشركائها. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٢٩]

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً للأساس المحاسبي الضريبي في الدولة (X)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في شركة التضامن.(**)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ستكشف دائماً عن التحريف الجوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(*):

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

[٢٩] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

** يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠).

* توضح الفقرة ٤١ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية يمكن أن تكون موجودة في ملحق مرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١ (ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما يسمح نظام أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية صراحةً بذلك، فيمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية لشركة التضامن.[٣٠]

- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية اكتشفناها أثناء المراجعة.

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(**)]

[*عنوان المراجع*] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[*التاريخ*]

---

٣٠ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

** ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، مُعدَّة وفقاً لأحكام تقرير مالي تم وضعه من جانب سلطة تنظيمية (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، مُعدَّة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً لأحكام التقرير المالي التي وضعتها سلطة تنظيمية (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص) للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل.**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠). ويُعد الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري إفصاحاً كافياً.**
- **ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع أو استخدامه.**
- **المراجع مطالب من قبل السلطة التنظيمية بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **تشير الفقرة "أمر آخر" إلى حقيقة أن المراجع قد أصدر أيضاً تقريراً عن القوائم المالية المعدة من الشركة (س) لنفس الفترة وفقاً لإطار ذي غرض عام.**
- **حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.**

تقرير المراجع المستقل

[إلى مساهمي الشركة (س) أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات على القوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (س) من اللائحة (ي).

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

لفت انتباه – الأساس المحاسبي

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركة في الوفاء بمتطلبات السلطة التنظيمية (ع). ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح (٦) المرفق بالقوائم المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١×٢٠، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (٦)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" أعلاه، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[*يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) وفقاً لما ينطبق على هذه المراجعة.*]

أمر آخر

لقد أعدت الشركة مجموعة منفصلة من القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١×٢٠ وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(**)، والتي على أساسها أصدرنا تقرير مراجع منفصل لمساهمي الشركة بتاريخ ٣١ مارس ٢×٢٠.

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٣١]

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (س) من اللائحة (ي)[٣٢]، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة.(*)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ستكشف دائماً عن التحريف الجوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(**):

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.[٣٣]
- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

---

٣١ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٣٢ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (س) من اللائحة (ي)، وهي المسؤولة عن ...".

* يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠).

** توضح الفقرة ٤١ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية يمكن أن تكون موجودة في ملحق مرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما يسمح نظام أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية صراحةً بذلك، فيمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

٣٣ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

- تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية اكتشفناها أثناء المراجعة.

ونقدم أيضاً للمكلفين بالحوكمة بياناً يفيد بأننا قد التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، ونبلغهم أيضاً عند الاقتضاء بالتدابير الوقائية ذات العلاقة.

ومن بين الأمور التي نتواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثمّ تُعَد هذه الأمور هي الأمور الرئيسة للمراجعة. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو عندما نرى، في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريرنا لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ.

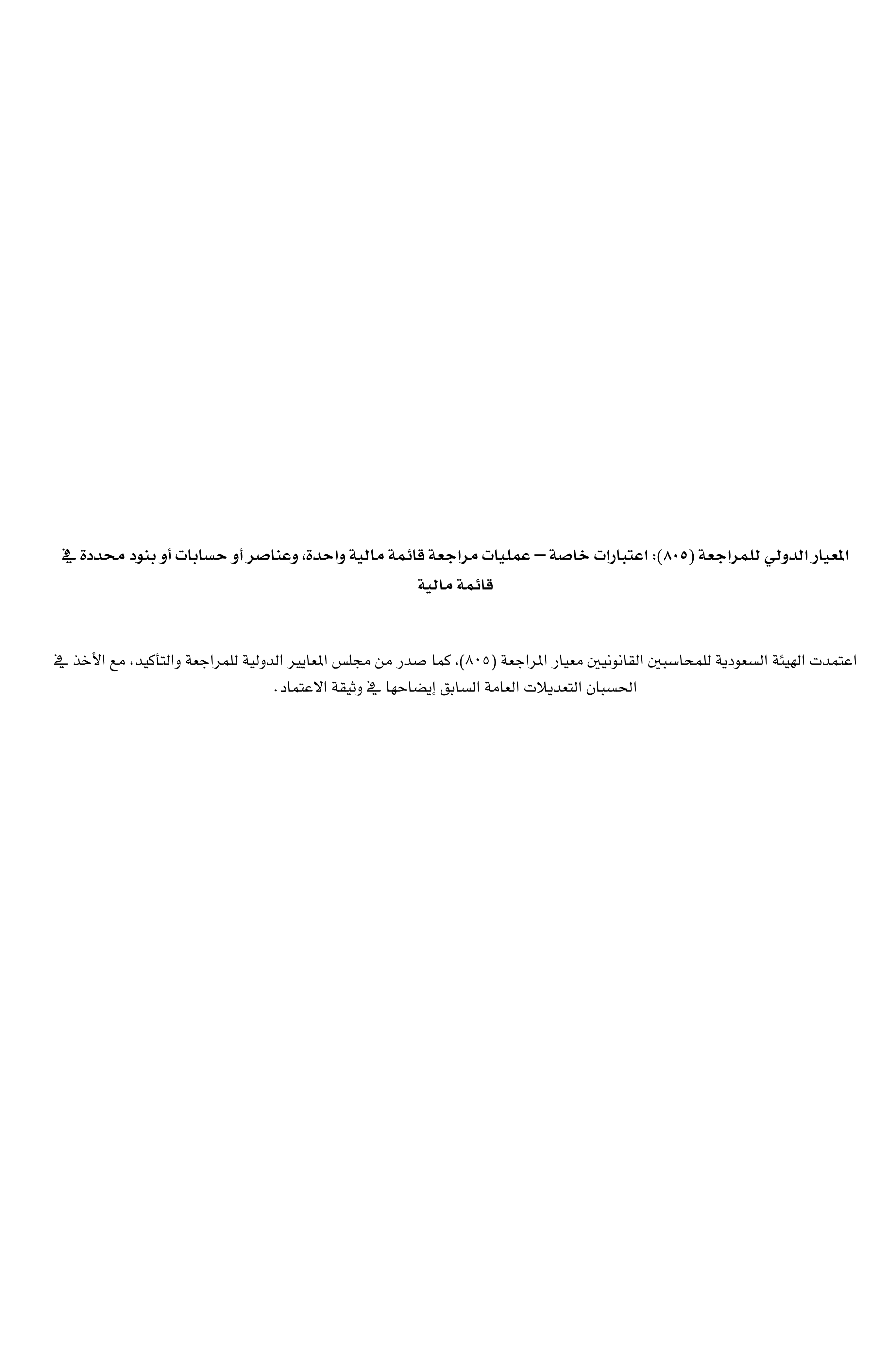
الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(*)]

[*عنوان المراجع*] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[*التاريخ*]

* ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.



المعيار الدولي للمراجعة (٨٠٥): اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٨٠٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٨٠٥)

اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة
وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

(يسري هذا المعيار على أعمال المراجعة المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٨٠٥) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. تُطبَّق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*) في السلسلة ١٠٠-٧٠٠ على مراجعة القوائم المالية، ويتم تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، عندما تُطبَّق على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى. ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة عند تطبيق تلك المعايير على مراجعة قائمة مالية واحدة أو مراجعة عنصر أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية. وقد يتم إعداد القائمة المالية الواحدة أو العنصر أو الحساب أو البند المحدد في قائمة مالية وفقاً لإطار ذي غرض عام أو غرض خاص. وفي حالة الإعداد وفقاً لإطار ذي غرض خاص، فإن معيار المراجعة (٨٠٠)[١] ينطبق أيضاً على المراجعة. (راجع: الفقرة أ١-أ٤).

٢. لا ينطبق هذا المعيار على تقرير مراجع مكون المجموعة، الصادر نتيجة لعمل تم تنفيذه على المعلومات المالية لمكون، بناءً على طلب من فريق ارتباط المجموعة لأغراض مراجعة القوائم المالية للمجموعة (انظر معيار المراجعة (٦٠٠)).[٢]

٣. لا يتجاوز هذا المعيار متطلبات معايير المراجعة الأخرى؛ ولا يستهدف منه أن يتناول جميع الاعتبارات الخاصة التي قد تكون ذات صلة بحسب ظروف الارتباط.

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة قائمة مالية واحدة أو مراجعة عناصر أو حسابات أو بنود محددة، مرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ. وفي حالة أعمال مراجعة قائمة مالية واحدة أو مراجعة عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية في تاريخ معين، يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة هذه المعلومات المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٥. هدف المراجع من تطبيق معايير المراجعة عند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية، هو التناول المناسب للاعتبارات الخاصة التي تُعد ذات صلة بما يلي:

(أ) قبول الارتباط؛

(ب) التخطيط للارتباط وتنفيذه؛

(ج) تكوين رأي وإعداد تقرير عن القائمة المالية الواحدة أو عن العنصر أو الحساب أو البند المحدد في قائمة مالية.

التعريفات

٦. لأغراض هذا المعيار، فإن الإشارة إلى:

(أ) "عنصر في قائمة مالية" أو "عنصر" تعني "عنصراً أو حساباً أو بنداً في قائمة مالية"؛

(ب) "المعايير الدولية للتقرير المالي" تعني المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة(*)؛

---

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير

١ معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"

٢ معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)".

* يقصد بمصطلح المعايير الدولية للتقرير المالي، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

(ج) قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تتضمن الإفصاحات ذات الصلة. وتشتمل الإفصاحات ذات الصلة عادةً على معلومات توضيحية أو أخرى وصفية ذات صلة بالقائمة المالية أو بالعنصر. (راجع: الفقرة أ٢)

المتطلبات

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

تطبيق معايير المراجعة

٧. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) أن يلتزم المراجع بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة.[٣] وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فإن هذا المتطلب ينطبق أيضاً بغض النظر عمّا إذا كان المراجع مُكلَّف أيضاً بمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشأة. وإذا لم يكن المراجع مُكلَّفاً بمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان من الممكن عملياً مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في تلك القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة. (راجع: الفقرتين أ٥، أ٦)

مدى قبول إطار التقرير المالي

٨. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراجع أن يحدد مدى قبول إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية.[٤] وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب أن يتضمن هذا ما إذا كان تطبيق إطار التقرير المالي سيؤدي إلى عرض يوفر إفصاحات كافية تمكِّن المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر، وفهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر. (راجع: الفقرة أ٧)

شكل الرأي

٩. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) أن تتضمن شروط الاتفاق على ارتباط المراجعة الشكل المتوقع لأي تقارير سيصدرها المراجع.[٥] وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان الشكل المتوقع للرأي يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرتين أ٨، أ٩)

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها

١٠. ينص معيار المراجعة (٢٠٠) على أن معايير المراجعة قد تمت صياغتها في سياق مراجعة القوائم المالية؛ وأنها يتم تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، عندما يتم تطبيقها على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى.[٦][٧] وعند التخطيط لمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، وتنفيذ هذه المراجعة، يجب على المراجع تكييف جميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط. (راجع: الفقرات أ١٠–أ١٥)

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

١١. عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب على المراجع تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٧٠٠)،[٨] وعند الاقتضاء، معيار المراجعة (٨٠٠) بعد تكييفهما حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط. (راجع: الفقرات أ١٦–أ٢٢)

---

[٣] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٨.

[٤] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦ (أ).

[٥] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٠(ه)

[٦] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢

[٧] توضح الفقرة ١٣(و) من معيار المراجعة (٢٠٠) أن مصطلح "القوائم المالية" يشير عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية التي تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

[٨] معيار المراجعة ٧٠٠ "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

التقرير عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة وعن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في تلك القوائم المالية

١٢. إذا التزم المراجع بتنفيذ ارتباط للتقرير عن قائمة مالية واحدة، أو عن عنصر محدد في قائمة مالية بالتزامن مع ارتباط لمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه إبداء رأي منفصل لكل ارتباط.

١٣. قد يتم نشر القائمة المالية الواحدة التي تمت مراجعتها أو العنصر المحدد الذي تمت مراجعته في إحدى القوائم المالية مع المجموعة الكاملة من القوائم المالية التي تمت مراجعتها للمنشأة. وإذا استنتج المراجع أن عرض القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية لا يميز هذه القائمة أو هذا العنصر عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تصحيح هذا الوضع. ومع مراعاة الفقرتين ١٥ و١٦، يجب على المراجع أيضاً أن يميز بين الرأي في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية والرأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية. ولا يجوز أن يصدر المراجع تقريره الذي يحتوي على رأيه في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية حتى يكون مقتنعاً بهذا التمييز.

النظر في انعكاسات بعض الأمور المُضمَّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر.

١٤. إذا كان تقرير المراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة يتضمن:

(أ) رأياً معدلاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)؛[٩] أو

(ب) فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)؛[١٠] أو

(ج) قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)؛[١١] أو

(د) إبلاغاً عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)؛[١٢] أو

(ه) عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠)؛[١٣]

فيجب على المراجع النظر في انعكاسات مثل هذه الأمور، إن وجدت، على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير المراجع عنهما. (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٧)

الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة

١٥. إذا خلص المراجع إلى أنه من الضروري إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل، فإن معيار المراجعة (٧٠٥) لا يسمح للمراجع بتضمين رأيٍ غير معدل في نفس تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة تشكل جزءاً من تلك القوائم المالية أو عن عنصر محدد من تلك القوائم المالية.[١٤] وهذا لأن مثل هذا الرأي غير المعدل سيتناقض مع الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء الرأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل. (راجع: الفقرة أ٢٨)

١٦. إذا خلص المراجع إلى أنه من الضروري إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل، ولكن في سياق إجراء مراجعة منفصلة لعنصر محدد في تلك القوائم المالية، رأى المراجع أنه من المناسب مع ذلك إبداء رأي غير معدل عن ذلك العنصر، فلا يجوز للمراجع أن يقوم بذلك إلا إذا:

(أ) لم توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من القيام بذلك؛

---

٩ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

١٠ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

١١ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرة ٢٢

١٢ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٣

١٣ معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ٢٢(ه)(٢)

١٤ معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ١٥

(ب) تم إبداء ذلك الرأي في تقرير للمراجع لا يتم نشره مع تقرير المراجع الذي يحتوي على الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء الرأي؛

(ج) كان العنصر لا يمثل جزءاً كبيراً من المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة.

١٧. لا يجوز للمراجع إبداء رأي غير معدل عن قائمة مالية واحدة من مجموعة كاملة من القوائم المالية إذا كان قد أبدى رأياً معارضاً أو امتنع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية ككل. وينطبق هذا حتى وإن لم يتم نشر تقرير المراجع عن القائمة المالية الواحدة مع تقرير المراجع الذي يحتوي على الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء الرأي. وهذا لأن القائمة المالية الواحدة يفترض أنها تمثل جزءاً كبيراً من تلك القوائم المالية.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ١، ٦ (ج))

أ١. يعرّف معيار المراجعة (٢٠٠) مصطلح "المعلومات المالية التاريخية" بأنها معلوماتٌ تخص منشأة معينة، مُعبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.[١٥]

أ٢. يعرِّف معيار المراجعة (٢٠٠) مصطلح "القوائم المالية" بأنها عرض مهيكل لمعلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات، بهدف الإبلاغ بالالتزامات أو الموارد الاقتصادية لمنشأة ما في لحظة زمنية معينة، أو التغيرات التي طرأت على هذه الموارد أو الالتزامات خلال فترة زمنية معينة، وذلك وفقاً لأحد أُطُر التقرير المالي. ويشير مصطلح "القوائم المالية" عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ولكنه يمكن أن يشير أيضاً إلى قائمة مالية واحدة. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو مُضمّنة فيها بإشارات مرجعية.[١٦] ووفقاً لما هو مذكور في الفقرة ٦ (ج)، فإن الإشارة إلى قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تتضمن الإفصاحات ذات الصلة.

أ٣. تمت صياغة معايير المراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية،[١٧] ويتعين تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما تطبق على مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى، مثل قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. ويقدم هذا المعيار دعماً في هذا الصدد. (يتضمن الملحق الأول أمثلة لهذه المعلومات المالية التاريخية الأخرى).

أ٤. يُنفَّذ أي ارتباط تأكيد معقول بخلاف إجراء مراجعة للمعلومات المالية التاريخية وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).[١٨]

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

تطبيق معايير المراجعة (راجع: الفقرة ٧)

أ٥. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) من المراجع الالتزام بالآتي (أ) المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك التي تخص الاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية، و(ب) جميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بالمراجعة. كما يتطلب من المراجع الالتزام بكل متطلب وارد في أي معيار من معايير المراجعة ما لم يكن معيار المراجعة بالكامل غير ذي صلة أو ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بسبب أنه مشروط والشرط غير متحقق، بحسب ظروف المراجعة. وفي ظروف استثنائية، قد يرى المراجع أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة وارد في أحد معايير المراجعة عن طريق تنفيذ

---

[١٥] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣ (ز).

[١٦] معيار المراجعة ٢٠٠، الفقرة ١٣ (و).

[١٧] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢.

[١٨] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية".

إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق الهدف من ذلك المتطلب.[١٩]

أ٦. إن الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة ذات الصلة بمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في إحدى القوائم المالية قد لا يكون ممكناً عملياً عندما لا يكون المراجع مكلَّفاً أيضاً بمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. ففي مثل هذه الحالات، غالباً لا يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، هو نفس الفهم الذي يحظى به المراجع الذي يراجع أيضاً المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. ولا يملك المراجع أيضاً أدلة المراجعة عن الجودة العامة للسجلات المحاسبية أو المعلومات المحاسبية الأخرى التي كان سيتم الحصول عليها عند إجراء مراجعة للمجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. وبناءً عليه، قد يحتاج المراجع إلى أدلة إضافية لتأييد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من السجلات المحاسبية. وفي حالة مراجعة عنصر محدد في قائمة مالية، فإن بعض معايير المراجعة تتطلب أعمال مراجعة قد تكون غير متناسبة مع العنصر الذي تتم مراجعته. فعلى سبيل المثال، على الرغم من أن متطلبات معيار المراجعة (٥٧٠) من المرجح أن تكون ذات صلة بظروف مراجعة جدول للمبالغ مستحقة التحصيل، فإن الالتزام بتلك المتطلبات قد لا يكون ممكناً عملياً نظراً لجهد المراجعة المطلوب. وإذا خلص المراجع إلى أن مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وفقاً لمعايير المراجعة قد لا يكون ممكناً عملياً، فيمكن أن يناقش المراجع مع الإدارة ما إذا كان هناك نوع آخر من أنواع الارتباط من الممكن أن يكون عملياً بدرجة أكبر.

مدى قبول إطار التقرير المالي (راجع: الفقرة ٨)

أ٧. قد يتم إعداد قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق يستند إلى إطار تقرير مالي موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، لإعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي). وإذا كانت الحال كذلك، فإن تحديد مدى قبول الإطار المنطبق قد يشمل النظر فيما إذا كان ذلك الإطار يتضمن جميع متطلبات الإطار الذي استند إليه والتي تتعلق بعرض قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية مع توفير ما يكفي من الإفصاحات.

شكل الرأي (راجع: الفقرة ٩)

أ٨. يعتمد شكل الرأي الذي سيبديه المراجع على إطار التقرير المالي المنطبق وأي أنظمة أو لوائح منطبقة.[٢٠] ووفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠):[٢١]

(أ) عند إبداء رأي غير معدل في مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل، فإن رأي المراجع يستخدم – ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح خلاف ذلك– إحدى العبارتين الآتيتين(*):

(١) إن القوائم المالية تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]؛ أو

(٢) إن القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]؛

(ب) عند إبداء رأي غير معدل في مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام، فإن رأي المراجع ينص على أن القوائم المالية مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق].

---

[١٩] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرات ١٤ و١٨ و٢٢ و٢٣.

[٢٠] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٨.

[٢١] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٢٥ و٢٦.

* "تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بعدل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق].

أ٩. في حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، قد لا يتناول إطار التقرير المالي المنطبق بشكل صريح عرض القائمة المالية أو العنصر المحدد في القائمة المالية. وقد يكون هذا هو الحال عندما يستند إطار التقرير المالي المنطبق إلى إطار تقرير مالي موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، لإعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي). ولهذا ينظر المراجع فيما إذا كان الشكل المتوقع للرأي يُعد مناسباً في ضوء إطار التقرير المالي المنطبق. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على نظر المراجع فيما إذا كان سيستخدم في رأيه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة":

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق قاصراً، بشكل صريح أو ضمني، على إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية.
- ما إذا كانت القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية سوف:
  - يلتزم بالكامل بكل متطلبات الإطار ذات الصلة بالقائمة المالية المعينة أو بالعنصر المعين، وعرض القائمة المالية أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية سيتضمن الإفصاحات ذات الصلة.
  - يوفر إفصاحات تتجاوز تلك التي يتطلبها الإطار على وجه الخصوص، أو سيخرج -في ظروف استثنائية- عن أحد متطلبات الإطار، إذا كان ذلك ضرورياً لتحقيق العرض العادل.

ويُعد قرار المراجع بشأن الشكل المتوقع للرأي مسألة حكم مهني. وقد يتأثر ذلك بما إذا كان استخدام عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في رأي المراجع بشأن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تم إعدادها وفقاً لإطار عرض عادل يُعد مقبولاً بشكل عام في الدولة المعنية.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها (راجع: الفقرة ١٠)

أ١٠. إن تحديد مدى ملاءمة كل معيار من معايير المراجعة يتطلب نظراً متأنياً. وحتى عندما يقتصر موضوع المراجعة على عنصر محدد في قائمة مالية، فمن حيث المبدأ تعد معايير المراجعة مثل معيار المراجعة (٢٤٠)[٢٢] ومعيار المراجعة (٥٥٠)[٢٣] ومعيار المراجعة (٥٧٠) ذات صلة. ويرجع ذلك إلى أن العنصر قد يكون محرفاً نتيجة لغش، أو لتأثير المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أو التطبيق غير الصحيح لأساس الاستمرارية في المحاسبة في ظل إطار التقرير المالي المنطبق.

أ١١. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم المراجع بتحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به.[٢٤] ويشير معيار المراجعة (٢٦٠) كذلك إلى أنه في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع.[٢٥] وعندما تعد المنشأة أيضاً مجموعة كاملة من القوائم المالية، فإن هؤلاء الأشخاص المسؤولين عن الإشراف على إعداد القائمة المالية الواحدة أو إعداد العنصر قد لا يكونون هم أنفسهم المكلفين بالحوكمة المسؤولين عن الإشراف على إعداد المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

أ١٢. وعلاوة على ذلك، فقد تمت صياغة معايير المراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية؛ ويتعين تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما تطبق على مراجعة قائمة مالية واحدة[٢٦] أو عنصر محدد في قائمة مالية. فعلى سبيل المثال، الإفادات المكتوبة من الإدارة بشأن المجموعة الكاملة من القوائم المالية سيحل محلها الإفادات المكتوبة بشأن عرض القائمة المالية أو العنصر وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

أ١٣. قد يكون للأمور المُضمَّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر في قائمة مالية (انظر الفقرة ١٤). وعند التخطيط لمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وتنفيذ المراجعة بالتزامن مع مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة، فقد يستطيع المراجع استخدام أدلة المراجعة التي تم

---

[٢٢] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية".

[٢٣] معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة".

[٢٤] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١١.

[٢٥] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرات ١٠(ب) و١٣ وأ١ (النقطة الثالثة) وأ٢ وأ٨.

[٢٦] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢.

الحصول عليها في إطار مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة عند مراجعة القائمة المالية أو العنصر. ومع ذلك، فإن معايير المراجعة تتطلب من المراجع التخطيط لمراجعة القائمة المالية أو العنصر، وتنفيذ المراجعة، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي الذي سيتم إبداؤه في القائمة المالية أو العنصر.

أ١٤. تتداخل القوائم المالية الفردية التي تتكون منها أية مجموعة كاملة من القوائم المالية، وكذلك العديد من العناصر المحددة في تلك القوائم، بما في ذلك إفصاحاتها ذات الصلة. ولذلك، فإنه عند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، قد لا يستطيع المراجع النظر في القائمة المالية أو العنصر بمعزل عن القوائم أو العناصر الأخرى. وبالتالي، قد يحتاج المراجع إلى تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بالبنود المتداخلة لتحقيق هدف المراجعة.

أ١٥. بالإضافة لما سبق، فإن الأهمية النسبية المحددة لقائمة مالية واحدة أو لعنصر محدد في قائمة مالية قد تكون أقل من الأهمية النسبية للمجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة؛ وسوف يؤثر هذا في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقويم التحريفات غير المصححة.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير (راجع: الفقرة ١١)

أ١٦. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من المراجع أن يقوم، عند تكوين رأيه، بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية.[٢٧] وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فمن المهم أن توفر القائمة المالية أو العنصر، في ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، إفصاحات كافية تمكِّن المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر، وفهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر.

أ١٧. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. وقد تكون هناك أمثلة توضيحية أخرى لتقارير المراجع التي يمكن أن تكون ذات صلة بعملية التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية (انظر على سبيل المثال، ملاحق معيار المراجعة (٧٠٠) ومعيار المراجعة (٧٠٥) ومعيار المراجعة (٥٧٠) ومعيار المراجعة (٧٢٠) ومعيار المراجعة (٧٠٦)).

تطبيق معيار المراجعة (٧٠٠) عند التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية

أ١٨. توضح الفقرة ١١ من هذا المعيار أن المراجع مطالب بتطبيق المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٧٠٠)، بعد تكييفها حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط، عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية. وفي سبيل القيام بذلك، فإن المراجع مطالبٌ أيضاً بتطبيق متطلبات التقرير الواردة في معايير المراجعة الأخرى بعد تكييفها حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط، وقد يستعين المراجع في ذلك بالاعتبارات المتناولة في الفقرات أ١٩–أ٢١ أدناه.

الاستمرارية

أ١٩. وبناءً على إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، فإن الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات الإدارة[٢٨] فيما يتعلق بالاستمرارية قد يحتاج إلى تكييفه عند الضرورة. وقد يحتاج أيضاً الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات المراجع[٢٩] إلى تكييفه عند الضرورة تبعاً لكيفية تطبيق معيار المراجعة (٥٧٠) في ظل ظروف الارتباط.

الأمور الرئيسة للمراجعة

أ٢٠. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) عند مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة.[٣٠] وعند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد من قائمة مالية،

---

[٢٧] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرات ١٣ (هـ).

[٢٨] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٣٤ (ب) وأ٤٨.

[٢٩] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣٩ (ب) (٤).

[٣٠] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣٠.

فإن معيار المراجعة (٧٠١) لا يُطبق إلا عندما يكون الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن هذه القوائم المالية أو هذه العناصر مطلوباً بموجب نظام أو لائحة، أو عندما يقرر المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة لأي سبب آخر. وعندما يتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في إحدى القوائم المالية، فإن معيار المراجعة (٧٠١) يطبق بكامله.[٣١]

المعلومات الأخرى

أ٢١. يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى. وفي سياق هذا المعيار، فإن التقارير التي تحتوي على، أو التي تُرفق بها، قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، والتي يكون الغرض منها تزويد الملاك (أو أصحاب مصالح مشابهين) بمعلومات عن الأمور الواردة في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، تُعد تقارير سنوية لأغراض معيار المراجعة (٧٢٠). وعندما يحدد المراجع أن المنشأة تخطط لإصدار مثل هذا التقرير، فإن المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) تنطبق على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر.

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط

أ٢٢. إن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)، بشأن تضمين المراجع لاسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، ينطبق أيضاً على عمليات مراجعة القوائم المالية الواحدة للمنشآت المدرجة أو العناصر المحددة في القوائم المالية للمنشآت المدرجة.[٣٢] وقد يكون مطلوباً من المراجع بموجب نظام أو لائحة أن يُضمِّن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، أو قد يقرر المراجع لأي سبب آخر القيام بذلك عند التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر في إحدى القوائم المالية للمنشآت غير المدرجة.

التقرير عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة وعن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية (راجع: الفقرة ١٤)

النظر في انعكاسات بعض الأمور المُضمَّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر

أ٢٣. تتطلب الفقرة ١٤ من المراجع أن ينظر في انعكاسات بعض الأمور، إن وجدت، المُضمَّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، وعلى تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر. ويمارَس الحكم المهني عند النظر فيما إذا كان أمر مُضمَّن في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية يُعد ذا صلة في سياق تنفيذ ارتباط للتقرير عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية.

أ٢٤. من بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند النظر في تلك الانعكاسات:

- طبيعة الأمر أو الأمور الموضحة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، ومدى علاقتها بما هو مضمَّن في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية.
- مدى انتشار الأمر أو الأمور الموضحة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.
- طبيعة ومدى الاختلافات بين أطر التقرير المالي المنطبقة.
- مدى الاختلاف بين الفترة أو الفترات التي تغطيها المجموعة الكاملة من القوائم المالية مقارنةً بفترة أو فترات أو تواريخ القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية.
- الوقت المنقضي منذ تاريخ تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

أ٢٥. على سبيل المثال، في حالة وجود تحفظ في رأي المراجع فيما يتعلق بالمبالغ مستحقة التحصيل في تقرير المراجع عن المجموعة

[٣١] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣١ .

[٣٢] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرات ٤٦ وأ٦١-أ٦٣

الكاملة من القوائم المالية، واشتمال القائمة المالية الواحدة على مبالغ مستحقة التحصيل، أو تعلق العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية بمبالغ مستحقة التحصيل، يُرجح عندئذ أن تكون هناك انعكاسات على المراجعة. ومن جهة أخرى، إذا كان التحفظ في رأي المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية متعلقاً بتصنيف دين طويل الأجل، تقل عندئذ احتمالية وجود انعكاسات على مراجعة القائمة المالية الواحدة إذا كانت قائمة دخل، أو إذا كان العنصر المحدد في القائمة المالية متعلقاً بالمبالغ مستحقة التحصيل.

أ٢٦. قد يكون للأمور الرئيسة للمراجعة المبلغ عنها في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. وقد تكون المعلومات المُضمَّنة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة عن الكيفية التي تم بها تناول الأمر عند مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية، مفيدة عند تحديد المراجع للكيفية التي سيتناول بها الأمر عندما يكون ذا صلة بمراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في القائمة المالية.

تضمين إشارة إلى تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية

أ٢٧. حتى عندما لا يكون لبعض الأمور المُضمَّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، أو على تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة إلى الأمر أو الأمور في فقرة أمر آخر في تقريره عن القائمة المالية الواحدة أو عن العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية (انظر معيار المراجعة (٧٠٦)).[٣٣] فعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة في تقريره عن القائمة المالية الواحدة أو عن عنصر محدد في القائمة المالية إلى قسم بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وارد في تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢٨. في تقرير المراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لإحدى المنشآت، يُسمح بالامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية، عند الاقتضاء، وإبداء رأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي، وذلك لأن الامتناع عن إبداء الرأي متعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية فقط، وليس بالقوائم المالية ككل.[٣٤]

---

[٣٣] معيار المراجعة (٧٠٦)، الفقرتان ١٠ و١١.

[٣٤] معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية"، الفقرة أ٨، ومعيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة أ١٦.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٣)

أمثلة لعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

- المبالغ مستحقة التحصيل، أو مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها، أو المخزون، أو الالتزامات بشأن المنافع المستحقة وفقاً لخطة معاشات تقاعد خاصة، أو القيمة المسجلة لأصول غير ملموسة محددة، أو الالتزام المتعلق بالمطالبات "المتكبدة ولكن دون أن يتم الإبلاغ عنها" في محفظة تأمين، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- جدول بالأصول المدارة خارجياً والدخل من خطة معاشات تقاعد خاصة، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- جدول بصافي الأصول الملموسة، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- جدول بالنفقات المتعلقة بعقار مستأجر، بما في ذلك الإيضاحات التفسيرية.
- جدول بالمشاركة في الأرباح أو مكافآت الموظفين، بما في ذلك الإيضاحات التفسيرية.

الملحق الثاني(*)

(راجع: الفقرة أ١٧)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قائمة مالية واحدة وعن عنصر محدد في قائمة مالية(**)

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض عام (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن عنصر محدد في قائمة مالية لمنشأة مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة – أينما يرد – المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها.

المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض عام (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة قائمة المركز المالي (بعبارة أخرى، قائمة مالية واحدة) لمنشأة غير مدرجة.**
- **تم إعداد قائمة المركز المالي من قبل إدارة المنشأة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي ذات الصلة بإعداد قائمة المركز المالي في الدولة X.**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل يهدف إلى تلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين.**
- **حدد المراجع أنه من المناسب أن يستخدم في رأيه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية".**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.[*]**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠). ويُعد الإفصاح في القائمة المالية الواحدة عن عدم التأكد الجوهري إفصاحاً كافياً.**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) في سياق مراجعة قائمة المركز المالي، ولم يقرر الإبلاغ عنها لأي سبب آخر.**
- **حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القائمة المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القائمة.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.**

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا قائمة المركز المالي للشركة (س) (الشركة) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، والايضاحات المرفقة بالقائمة المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة (يشار إليهم معاً بلفظ "القائمة المالية").

وفي رأينا، فإن القائمة المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي ذات الصلة بإعداد مثل هذه القائمة المالية.[**]

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب

* يجب أن يشير المراجع إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

** تم وضع قسم الرأي أولاً كما هو مطلوب بموجب معيار المراجعة (٧٠٠).

المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقائمة المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.(*)

عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح (٦) المرفق بالقائمة المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (٦)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة(**) والمكلفين بالحوكمة عن القائمة المالية[٣٥]

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي ذات الصلة بإعداد مثل هذه القائمة المالية في الدولة X، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قائمة مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القائمة المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة.(***)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القائمة المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن التحريف الجوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القائمة المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:(*)

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في القائمة المالية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

---

* تُذكر عادةً الجملتان الأولى والأخيرة الواردتان في هذا القسم في قسم "مسؤوليات المراجع". كما تم وضع قسم "أساس الرأي" مباشرة بعد قسم "الرأي" وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٧٠٠).

** المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الاطراف الخارجية.

٣٥ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

*** يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

* توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية يمكن أن تكون موجودة في ملحق مرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما يسمح نظام أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية صراحةً بذلك، فيمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.[٣٦]

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.

- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

- تقويم العرض العام للقائمة المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القائمة المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية اكتشفناها أثناء المراجعة.

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(**)]

[*عنوان المراجع*] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[*التاريخ*]

---

٣٦ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القائمة المالية.

** ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية (بعبارة أخرى، قائمة مالية واحدة) لمنشأة غير مدرجة.**
- **لم يصدر تقرير مراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.**
- **أعدت إدارة المنشأة القائمة المالية وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية استجابة لطلب مستلَم من دائن بالحصول على معلومات التدفقات النقدية. وللإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمين محددين إلى المعلومات المالية.[٣٧]**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **حدد المراجع أنه من المناسب أن يستخدم في رأيه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية".**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.[*]**
- **ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع أو استخدامه.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) في سياق مراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.**
- **حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).**
- **الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية والاشراف على آلية التقرير المالي لإعداد هذه القائمة المالية.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.**

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة (س) (الشركة) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ والإيضاحات المرفقة بهذه القائمة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة (يشار إليهم معاً بلفظ "القائمة المالية").

وفي رأينا، فإن القائمة المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية المبين في الإيضاح (X).[*]

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب

---

٣٧ يحتوي معيار المراجعة (٨٠٠) على متطلبات وإرشادات بشأن شكل ومحتوى القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

* يجب أن يشير المراجع إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

* تم وضع قسم الرأي أولاً كما هو مطلوب بموجب معيار المراجعة (٧٠٠).

المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقائمة المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.(**)

لفت انتباه – الأساس المحاسبي

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقائمة المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القائمة المالية لتوفير معلومات للدائن (ص). ونتيجةً لذلك، فإن القائمة قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القائمة المالية[٣٨]

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية المبين في الإيضاح X؛ ويشمل هذا تحديد أن الأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية يُعد أساساً مقبولاً لإعداد القائمة المالية في ظل الظروف القائمة، وهي المسؤولة كذلك عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قائمة مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القائمة المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القائمة المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن التحريف الجوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القائمة المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:(*)

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في القائمة المالية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.[٣٩]

** تُذكر عادةً الجملتان الأولى والأخيرة الواردتان في هذا القسم في قسم "مسؤوليات المراجع". كما تم وضع قسم "أساس الرأي" مباشرة بعد قسم "الرأي" وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٧٠٠)

[٣٨] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* توضح الفقرة ٤١ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية يمكن أن تكون موجودة في ملحق مرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما يسمح نظام أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية صراحةً بذلك، فيمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

[٣٩] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القائمة المالية.

- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القائمة المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.
- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
- تقويم العرض العام للقائمة المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القائمة المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية اكتشفناها أثناء المراجعة.

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(**)]

[*عنوان المراجع*] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[*التاريخ*]

** ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن عنصر محدد في قائمة مالية لمنشأة مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **مراجعة جدول المبالغ مستحقة التحصيل (بعبارة أخرى، عنصر أو حساب أو بند في قائمة مالية).**
- **أعدت إدارة المنشأة المعلومات المالية وفقاً لأحكام التقرير المالي التي وضعتها سلطة تنظيمية للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمين محددين إلى المعلومات المالية.[٤٠]**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.**
- **ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) في سياق مراجعة جدول المبالغ مستحقة التحصيل، ولم يقرر الإبلاغ عنها لأي سبب آخر.**
- **حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القائمة المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القائمة.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.**

تقرير المراجع المستقل

[إلى مساهمي الشركة (س) أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا جدول المبالغ مستحقة التحصيل للشركة (س) (الشركة) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ ("الجدول").

وفي رأينا، فإن المعلومات المالية في جدول الشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [توضيح أحكام التقرير المالي الموضوعة من قبل السلطة التنظيمية].[*]

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة الجدول" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة

---

[٤٠] يحتوي معيار المراجعة (٨٠٠) على متطلبات وإرشادات بشأن شكل ومحتوى القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

[*] تم وضع قسم الرأي أولاً كما هو مطلوب بموجب معيار المراجعة (٧٠٠).

المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للجدول، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.(*)

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالجدول، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد الجدول لمساعدة الشركة في الوفاء بمتطلبات السلطة التنظيمية (ع). ونتيجةً لذلك، فإن الجدول قد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط للشركة والسلطة التنظيمية (ع)، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف الشركة أو السلطة التنظيمية (ع). ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن الجدول[٤١]

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد الجدول وفقاً لـ [توضيح أحكام التقرير المالي الموضوعة من قبل السلطة التنظيمية]، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد الجدول بطريقة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد الجدول، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة.(**)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة الجدول

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كان الجدول ككل يخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن التحريف الجوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذا الجدول.

---

* تُذكر عادةً الجملتان الأولى والأخيرة الواردتان في هذا القسم في قسم "مسؤوليات المراجع". كما تم وضع قسم "أساس الرأي" مباشرة بعد قسم "الرأي" وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٧٠٠).

٤١ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

** يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠).

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:(*)

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في الجدول، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.[٤٢]

- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في الجدول، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية اكتشفناها أثناء المراجعة.

ونقدم أيضاً للمكلفين بالحوكمة بياناً يفيد بأننا قد التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، ونبلغهم أيضاً عند الاقتضاء بالتدابير الوقائية ذات العلاقة.

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [الاسم].

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء*(**)]

[*عنوان المراجع*] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[*التاريخ*]

---

* توضح الفقرة ٤١ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية يمكن أن تكون موجودة في ملحق مرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١ (ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما يسمح نظام أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية صراحةً بذلك، فيمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

٤٢ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة الجدول.

** ينبغي الالتزام بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.

المعيار الدولي للمراجعة (٨١٠): الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٨١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٨١٠)

الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة

(يسري هذا المعيار على ارتباطات إعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة، المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٨١٠) *"الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بتنفيذ ارتباط لإعداد تقرير عن قوائم مالية ملخصة مشتقة من قوائم مالية تمت مُراجعتها وفقاً لمعايير المراجعة بواسطة نفس المراجع.

تاريخ السريان

٢. يسري هذا المعيار على ارتباطات إعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٣. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) تحديد ما إذا كان من المناسب قبول الارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة؛

(ب) في حالة تكليف المراجع بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة:

(١) تكوين رأي عن القوائم المالية الملخصة استناداً إلى تقويم الاستنتاجات المستنبطة من الأدلة التي تم الحصول عليها؛

(٢) التعبير بوضوح عن ذلك الرأي من خلال تقرير مكتوب يوضح أيضاً أساس ذلك الرأي.

التعريفات

٤. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) الضوابط المطبقة: الضوابط التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية الملخصة.

(ب) القوائم المالية المُراجعة: قوائم مالية[١] قام المراجع بمراجعتها طبقاً لمعايير المراجعة، وتُشتق منها القوائم المالية الملخصة.

(ج) القوائم المالية الملخصة: معلومات مالية تاريخية مُشتقة من القوائم المالية، لكنها تحتوي على تفاصيل أقل من القوائم المالية، ومع ذلك فهي لا تزال توفر عرضاً هيكلياً يتسق مع العرض الوارد في القوائم المالية للموارد الاقتصادية للمنشأة أو التزاماتها في لحظة زمنية معينة، أو التغيرات الطارئة عليها خلال فترة زمنية.[٢] وقد تستخدم دول مختلفة مصطلحات مختلفة لوصف مثل هذه المعلومات المالية التاريخية.

المتطلبات

قبول الارتباط

٥. لا يجوز للمراجع قبول أي ارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة وفقاً لهذا المعيار إلا عندما يكون المراجع قد تم تكليفه بإجراء مراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة، للقوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها. (راجع: الفقرة أ١)

٦. يجب علي المراجع قبل قبول أي ارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة: (راجع: الفقرة أ٢)

(أ) تحديد ما إذا كانت الضوابط المطبقة مقبولة؛ (راجع: الفقرات أ٣–أ٧)

(ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن الأمور الآتية:

---

١ يعرّف معيار المراجعة ٢٠٠، "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، في الفقرة ١٣ (و)، مصطلح "القوائم المالية".

٢ معيار المراجعة ٢٠٠، الفقرة ١٣ (و).

(١) إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً للضوابط المطبقة؛

(٢) جعل القوائم المالية المُراجعة متاحة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين دون صعوبة لا موجب لها (وإذا كانت هناك أنظمة أو لوائح تنص على عدم الحاجة لإتاحة القوائم المالية المُراجعة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين، وتضع ضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة، تتمثل مسؤولية الإدارة في توضيح هذه الأنظمة أو اللوائح).

(٣) تضمين تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة في أي مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة والإشارة إلى أن المراجع قد أعد تقريراً بشأنها.

(ج) الاتفاق مع الإدارة على شكل الرأي الذي سيتم إبداؤه عن القوائم المالية الملخصة (انظر الفقرات ٩-١١).

٧. إذا خلص المراجع إلى أن الضوابط المطبقة غير مقبولة، أو إذا لم يتمكن من الحصول على موافقة الإدارة الموضحة في الفقرة ٦ (ب)، فلا يجوز له قبول الارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد الارتباط المُنفّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وبناءً عليه، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة إلى أن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار. ويجب علي المراجع أن يُضمِّن إشارة مناسبة لهذه الحقيقة في شروط الارتباط. ويجب أيضاً أن يحدد التأثير الذي قد يترتب على ارتباط مراجعة القوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها.

طبيعة الإجراءات

٨. يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات الآتية، وأي إجراءات أخرى يراها ضرورية، كأساس لرأيه عن القوائم المالية الملخصة:

(أ) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تفصح بشكلٍ كافٍ عن طبيعتها المُوجزة وتحدد القوائم المالية المُراجعة.

(ب) عندما لا تكون القوائم المالية الملخصة مرفقة بالقوائم المالية المُراجعة، تقويم ما إذا كانت تبين بوضوح:

(١) الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المُراجعة؛ أو

(٢) الأنظمة أو اللوائح التي تنص على أنه لا حاجة لتوفير القوائم المالية المُراجعة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين، والتي تضع الضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة.

(ج) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المطبقة.

(د) مقارنة القوائم المالية الملخصة بما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية المُراجعة لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تتفق مع ما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية المراجعة، أو يمكن أن يُعاد احتسابها منها.

(ه) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة مُعدَّة وفقاً للضوابط المطبقة.

(و) القيام في ضوء الغرض من القوائم المالية الملخصة بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تحتوي على المعلومات الضرورية، ومُعدَّة بمستوى تجميع مناسب، حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة.

(ز) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية المُراجعة متاحة بدون صعوبة لا موجب لها لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين، ما لم توجد أنظمة أو لوائح تنص على أنه لا حاجة لإتاحة القوائم المالية المراجعة، وتضع الضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة أ٨)

شكل الرأي

٩. عندما يخلص المراجع إلى أن المناسب هو إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الملخصة، فيجب أن يستخدم رأي المراجع، ما لم يتطلب نظام أو لائحة خلاف ذلك، إحدى العبارتين الآتيتين: (راجع: الفقرة أ٩)

(أ) أن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع القوائم المالية المُراجعة، وفقاً لـ [الضوابط المطبقة]؛ أو

(ب) أن القوائم المالية الملخصة المرفقة تُعد ملخصاً عادلاً للقوائم المالية المُراجعة، وفقاً لـ [الضوابط المطبقة].

١٠. إذا فرض نظام أو لائحة صياغة الرأي في القوائم المالية الملخصة بألفاظ تختلف عن تلك الموضحة في الفقرة ٩، فيجب على المراجع:

(أ) تطبيق الإجراءات المبينة في الفقرة ٨ وأي إجراءات إضافية ضرورية لتمكين المراجع من إبداء الرأي المفروض؛

(ب) تقويم ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية الملخصة قد يسيئون فهم رأي المراجع في القوائم المالية الملخصة، وإذا كان الحال كذلك، ما إذا كان ذكر تفسير إضافي في تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

١١. في الحالة الموضحة في الفقرة ١٠(ب)، إذا استنتج المراجع أن ذكر تفسير إضافي في تقريره عن القوائم المالية الملخصة لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول الارتباط، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد الارتباط المُنفّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وبناءً عليه، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة إلى أن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار.

توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة

١٢. قد يكون تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخاً بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة. وفي مثل هذه الحالات، يجب أن ينص تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة على أن القوائم المالية الملخصة والقوائم المالية المُراجعة لا تعكس تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة. (راجع: الفقرة أ١٠)

١٣. قد يعلم المراجع بحقائق كانت موجودة في تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة، ولكنه لم يكن على علم بها في السابق. وفي هذه الحالات، يجب على المراجع ألا يصدر تقريره عن القوائم المالية الملخصة حتى ينتهي من نظره في تلك الحقائق فيما يتعلق بالقوائم المالية المُراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٦٠).[٣]

المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية المُلخصة

١٤. يجب على المراجع قراءة المعلومات المُضمَّنة في المستند الذي يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، وينظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين تلك المعلومات والقوائم المالية الملخصة.

١٥. إذا اكتشف المراجع وجود عدم اتساق جوهري، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة أو المعلومات الواردة في المستند الذي يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها تحتاج إلى تعديل. وإذا حدد المراجع أن تلك المعلومات تحتاج إلى تعديل، ورفضت الإدارة أن تعدل المعلومات حسب الحاجة، فيجب على المراجع أن يتخذ التصرف المناسب في ظل الظروف القائمة، بما في ذلك النظر في انعكاسات ذلك على تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرات أ١١–أ١٦)

تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة

عناصر تقرير المراجع

١٦. يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة العناصر الآتية:[٤] (راجع: الفقرة أ٢٣)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير مراجع مستقل. (راجع: الفقرة أ١٧)

(ب) المخاطب بالتقرير. (راجع: الفقرة أ١٨)

---

٣ معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة".

٤ تحتاج الفقرتان ١٩ و٢٠، اللتان تتعاملان مع الظروف التي تم فيها تعديل تقرير المراجع عن القوائم المالية، إلى عناصر أخرى إضافة لتلك المدرجة في هذه الفقرة.

(ج) تحديد القوائم المالية الملخصة التي يعد المراجع تقريراً بشأنها، بما في ذلك عنوان كل قائمة مُدرجة في القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة أ١٩)

(د) تحديد القوائم المالية المُراجعة.

(ه) تعبير واضح عن الرأي، مع مراعاة الفقرة ٢٠ (انظر الفقرات ٩-١١).

(و) بيان يشير إلى أن القوائم المالية الملخصة لا تحتوي على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المطبق عند إعداد القوائم المالية المُراجعة، وأن قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها لا تغني عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها.

(ز) البيان المطلوب بموجب الفقرة ١٢، عند الاقتضاء.

(ح) الإشارة إلى تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة وتاريخ ذلك التقرير، والإشارة إلى حقيقة أنه تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة، مع مراعاة الفقرتين ١٩ و٢٠.

(ط) وصف لمسؤولية الإدارة[٥] عن القوائم المالية الملخصة، وتوضيح أن الإدارة[٦] هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً للضوابط المطبقة.

(ي) عبارة تفيد بأن المراجع هو المسؤول عن إبداء رأي، استناداً إلى الإجراءات التي نفذها وفقاً لهذا المعيار، عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعدّ متسقة من جميع الجوانب الجوهرية مع [أو تُعدّ ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة.

(ك) توقيع المراجع.

(ل) عنوان المراجع.

(ن) تاريخ تقرير المراجع. (راجع: الفقرة أ٢٠)

١٧. إذا لم يكن الطرف المخاطب بالقوائم المالية الملخصة هو نفس المخاطب بتقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة، فيجب على المراجع تقويم مدى مناسبة استخدام طرف مخاطب مختلف. (راجع: الفقرة أ١٨)

١٨. يجب على المراجع أن يؤرخ تقريره عن القوائم المالية الملخصة بتاريخ لا يسبق ما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٠)

(أ) التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه، بما في ذلك الأدلة على أن القوائم المالية الملخصة قد تم إعدادها وأن هؤلاء الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها قد أقروا بتحمل المسؤولية عنها؛

(ب) تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة.

الإشارة إلى تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة (راجع: الفقرة أ٢٣)

١٩. عندما يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة:

(أ) رأياً متحفظاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)؛[٧] أو

(ب) فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)؛[٨] أو

(ج) قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)؛[٩] أو

(د) إبلاغاً عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)؛[١٠] أو

---

٥ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٦ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

٧ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل".

٨ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل".

٩ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرة ٢٢.

(ه) عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠)؛[١١]

وكان المراجع مقتنعاً بأن القوائم المالية الملخصة مُتسقة، من جميع الجوانب الجوهرية، مع القوائم المالية المُراجعة أو أنها تُعد ملخصاً عادلاً لها، وفقاً للضوابط المطبقة، فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن ما يلي، إضافة إلى العناصر الواردة في الفقرة ١٦:

(١) النص على أن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة يتضمن رأياً متحفظاً، أو فقرة لفت انتباه، أو فقرة أمر آخر، أو قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية، أو إبلاغاً عن الأمور الرئيسة للمراجعة، أو عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى؛ (راجع: الفقرة أ٢١)

(٢) وصفاً لما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٢)

أ. أساس الرأي المتحفظ في القوائم المالية المُراجعة وتأثير ذلك، إن وجد، على القوائم المالية الملخصة؛ أو

ب. الأمر المشار إليه في فقرة لفت الانتباه، أو فقرة الأمر الآخر، أو القسم "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" في تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة وتأثير ذلك، إن وجد، على القوائم المالية الملخصة؛ أو

ج. التحريف الجوهري غير المصحح في المعلومات الأخرى وتأثير ذلك، إن وجد، على المعلومات المُضمَّنة في أي مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها. (راجع: الفقرة أ١٥)

٢٠. عندما يحتوي تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة على رأي معارض أو امتناع عن إبداء رأي، فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن ما يلي، إضافة إلى العناصر الواردة في الفقرة ١٦:

(أ) النص على أن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة يحتوي على رأي معارض أو امتناع عن إبداء رأي؛

(ب) وصفاً لأساس ذلك الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي؛

(ج) النص على أنه نتيجةً للرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية المُراجعة فمن غير المناسب إبداء رأي في القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة أ٢٣)

الرأي المعدل في القوائم المالية الملخصة

٢١. إذا كانت القوائم المالية الملخصة غير متسقة من جميع الجوانب الجوهرية مع القوائم المالية المُراجعة، أو إذا لم تكن ملخصاً عادلاً لها، وفقاً للضوابط المطبقة، ولم توافق الإدارة على إجراء التغييرات الضرورية، فيجب على المراجع إبداء رأي معارض في القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة أ٢٣)

تقييد التوزيع أو الاستخدام أو تنبيه القراء إلى الأساس المحاسبي

٢٢. عندما يكون توزيع أو استخدام تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة مقيداً، أو عندما ينبّه تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة القراء إلى أن القوائم المالية المُراجعة مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص، فيجب على المراجع أن يُضمِّن تقريره عن القوائم المالية الملخصة قيداً أو تنبيهاً مماثلاً.

المقارنات

٢٣. في حالة احتواء القوائم المالية المُراجعة على مقارنات، ولم تحتوي القوائم المالية الملخصة على ذلك، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان هذا الإغفال يُعد معقولاً في ظل ظروف الارتباط. ويجب على المراجع أن يحدد تأثير أي إغفال غير معقول على تقريره عن القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة أ٢٤)

[١٠] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل".

[١١] معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى".

٢٤. في حالة احتواء القوائم المالية الملخصة على مقارنات قام بالتقرير عنها مراجع آخر، فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يجب أيضاً أن يحتوي على الأمور التي يتطلب معيار المراجعة (٧١٠) من المراجع أن يُضمِّنها في تقريره عن القوائم المالية المُراجعة.[١٢] (راجع: الفقرة أ٢٥)

المعلومات الإضافية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة

٢٥. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان أي من المعلومات الإضافية غير المُراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة مميزة بوضوح عن القوائم المالية الملخصة. وإذا توصل المراجع إلى أن عرض المنشأة للمعلومات الإضافية غير المراجعة لا يميزها بوضوح عن القوائم المالية الملخصة، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تغيير عرض المعلومات الإضافية غير المراجعة. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، فيجب على المراجع أن يوضح في تقريره عن القوائم المالية الملخصة أن تلك المعلومات لا يغطيها ذلك التقرير. (راجع: الفقرة أ٢٦)

اقتران اسم المراجع بأحد المستندات

٢٦. إذا علم المراجع أن المنشأة تخطط للنص على أن المراجع قد أعد تقريراً عن القوائم المالية الملخصة في مستند يحتوي على تلك القوائم، لكنها لا تخطط لتضمين تقرير المراجع ذي الصلة، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تضمين تقريره في المستند. وإذا لم تقم الإدارة بذلك، فيجب على المراجع تحديد التصرفات الأخرى المناسبة والقيام بها، بغية منع الإدارة من إقران اسمه بشكل غير مناسب بالقوائم المالية الملخصة في ذلك المستند. (راجع: الفقرة أ٢٧)

٢٧. قد يتم تكليف المراجع بإعداد تقرير عن القوائم المالية لمنشأة، ولا يتم تكليفه بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة. وإذا علم المراجع في هذه الحالة أن المنشأة تخطط لإدراج عبارة في مستند تشير إلى المراجع وحقيقة أن القوائم المالية الملخصة مشتقة من القوائم المالية المُراجعة من قبل المراجع، فيجب على المراجع أن يكون مطمئناً إلى ما يلي:

(أ) أن الإشارة إلى المراجع ترد في سياق تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة؛

(ب) أن العبارة لا تعطي انطباعاً بأن المراجع قد أعد تقريراً عن القوائم المالية الملخصة.

وفي حالة عدم استيفاء الشرطين (أ) و(ب) أعلاه، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تغيير العبارة للوفاء بهما، أو عدم الإشارة إليه في المستند. وفي حالات أخرى، قد تكلف المنشأة المراجع بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة وتقوم بتضمين تقرير المراجع ذي الصلة في المستند. وإذا لم تغير الإدارة العبارة، أو تحذف الإشارة إلى المراجع، أو تقم بتضمين تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة في المستند الذي يحتوي على هذه القوائم، فيجب على المراجع أن يخطر الإدارة بعدم موافقته على الإشارة إليه، وأن يحدد التصرفات الأخرى المناسبة ويقوم بتنفيذها، بغية منع الإدارة من الإشارة إليه بشكل غير مناسب. (راجع: الفقرة أ٢٧)

***

[١٢] معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة".

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

قبول الارتباط (راجع: الفقرتين ٥، ٦)

أ١. تزود مراجعة القوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها المراجع بالمعرفة اللازمة للوفاء بمسؤولياته فيما يتعلق بالقوائم المالية الملخصة وفقاً لهذا المعيار. ولن يوفر تطبيق هذا المعيار ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لتكوين الرأي في القوائم المالية الملخصة إذا لم يكن المراجع هو من قام أيضاً بمراجعة القوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها.

أ٢. يمكن إثبات موافقة الإدارة على الأمور المبينة في الفقرة ٦ من خلال قبولها الكتابي لشروط الارتباط.

الضوابط (راجع: الفقرة ٦ (أ))

أ٣. يتطلب إعداد القوائم المالية الملخصة من الإدارة أن تحدد المعلومات التي تحتاج أن تعكسها القوائم المالية الملخصة حتى تكون متسقة، من جميع الجوانب الجوهرية مع القوائم المالية المُراجعة، أو حتى تمثل ملخصاً عادلاً لها. ونظراً لأن القوائم المالية الملخصة تحتوي بطبيعتها على معلومات مُجمَّعة وإفصاحٍ محدود، فإنه يوجد خطر متزايد بأنها قد لا تحتوي على المعلومات اللازمة حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة. ويتزايد هذا الخطر عندما لا توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.

أ٤. تشمل العوامل التي قد تؤثر على تحديد المراجع لإمكانية قبول الضوابط المطبقة ما يلي:

- طبيعة المنشأة؛
- الغرض من القوائم المالية الملخصة؛
- المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون؛
- ما إذا كانت الضوابط المطبقة ستؤدي إلى قوائم مالية ملخصة غير مضللة في ظل الظروف القائمة.

أ٥. قد تكون ضوابط إعداد القوائم المالية الملخصة موضوعة من قبل جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير أو موضوعة بموجب نظام أو لائحة. وكما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية، كما سبق شرحه في معيار المراجعة (٢١٠)،[١٢] ففي العديد من مثل هذه الحالات، يمكن أن يفترض المراجع قبول تلك الضوابط.

أ٦. عندما لا توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة، يمكن للإدارة وضع تلك الضوابط، على سبيل المثال، استناداً إلى الممارسات المتبعة في صناعة معينة. وتؤدي الضوابط المقبولة في ظل الظروف القائمة إلى قوائم مالية ملخصة تتصف بأنها:

(أ) تفصح بشكلٍ كافٍ عن طبيعتها الموجزة وتحدد القوائم المالية المُراجعة؛

(ب) تصف بوضوح الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المُراجعة، وإذا كانت هناك أنظمة أو لوائح تنص على عدم الحاجة لإتاحة القوائم المالية المُراجعة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين، وتضع ضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة، فإنها تصف بوضوح تلك الأنظمة أو اللوائح؛

(ج) تفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المطبقة؛

(د) تتوافق مع ما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية المُراجعة، أو يمكن أن يُعاد احتسابها منها؛

(ه) تحتوي على المعلومات الضرورية، في ضوء الغرض من القوائم المالية الملخصة، وتكون مُعدَّة بمستوىٍ مناسب من التجميع، حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة.

---

[١٢] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرات ٣أ و٨أ و٩أ

أ٧. يمكن أن يتحقق الإفصاح الكافي عن الطبيعة الموجزة للقوائم المالية الملخصة وتحديد القوائم المالية المُراجعة، وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة أ٦(أ)، على سبيل المثال، عن طريق إضافة عنوان مثل "القوائم المالية الملخصة المُعدَّة من القوائم المالية المُراجعة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١".

تقويم مدى إتاحة القوائم المالية المُراجعة (راجع: الفقرة ٨ (ز))

أ٨. يتأثر تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية المُراجعة متاحة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين دون صعوبة لا موجب لها بعوامل مثل ما إذا كانت:

- القوائم المالية الملخصة تصف بوضوح الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المُراجعة؛ أو
- القوائم المالية المُراجعة موجودة في سجل عام؛ أو
- الإدارة قد وضعت آلية يستطيع من خلالها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون الوصول بسهولة إلى القوائم المالية المُراجعة.

شكل الرأي (راجع: الفقرة ٩)

أ٩. إن الاستنتاج المستند إلى تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة ٨، والذي يفيد بأنه من المناسب إبداء رأي غير معدل عن القوائم المالية الملخصة يمكّن المراجع من إبداء رأي يحتوي على إحدى العبارتين الواردتين في الفقرة ٩. وقد يتأثر قرار المراجع بشأن تحديد العبارة التي سيتم استخدامها بالممارسة المتعارف عليها في الدولة المعنية.

توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٠. غالباً ما يتم تنفيذ الإجراءات الموضحة في الفقرة ٨ أثناء مراجعة القوائم المالية أو بعدها مباشرة. وعندما يعد المراجع تقريراً عن القوائم المالية الملخصة بعد إتمام مراجعة القوائم المالية، فإن المراجع لا يكون مطالباً بالحصول على أدلة مراجعة إضافية بشأن القوائم المالية المُراجعة، أو إعداد تقرير عن تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة لأن القوائم المالية الملخصة تُعد مُشتقة من القوائم المالية المُراجعة ولا تقوم بتحديثها.

المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية المُلخصة (راجع: الفقرتين ١٤، ١٥)

أ١١. يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى عند إجراء مراجعة للقوائم المالية. وفي سياق معيار المراجعة (٧٢٠)، يُقصد بالمعلومات الأخرى معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة. ويحتوي التقرير السنوي على القوائم المالية وتقرير المراجع عنها، أو يكون مرفقاً بهما.

أ١٢. في المقابل، تتناول الفقرتان ١٤ و١٥ مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الواردة في مستند يحتوي أيضاً على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها. ويمكن أن تتضمن هذه المعلومات:

- بعض أو جميع نفس الأمور التي تم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي (على سبيل المثال، عندما يتم تضمين القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها في تقرير سنوي ملخص)؛ أو
- أموراً لم يتم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي.

أ١٣. عند قراءة المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، قد يعلم المراجع أن تلك المعلومات مضللة وقد يحتاج إلى اتخاذ تصرف مناسب. وتستدعي المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة[١٤](*) من المراجع تجنب أن تكون له صلة عن علم بمعلومات يعتقد المراجع أنها تحتوي على بيان خاطئ أو مضلل بشكل جوهري أو عبارات أو معلومات مُعدة بإهمال، أو معلومات تغفل ذكر معلومات مطلوب تضمينها، أو تحجبها، متى كان من شأن هذا الإغفال أو الحجب أن يُعد مضللاً.

---

١٤ قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، الفقرة ١١٠-٢.

* يجب أن يشير المراجع إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة، والتي تتناول بعض أو جميع نفس الأمور الواردة في المعلومات الأخرى في التقرير السنوي

أ١٤. عندما يتم تضمين معلومات في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، وتتناول تلك المعلومات بعض أو جميع نفس الأمور الواردة في المعلومات الأخرى في التقرير السنوي، فإن العمل المُنفَّذ على تلك المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠) قد يكون كافياً لأغراض الفقرتين ١٤ و١٥ من هذا المعيار .

أ١٥. عندما يكون هناك تحريف جوهري غير مُصحَّح في المعلومات الأخرى تم تحديده في تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة، وكان ذلك التحريف الجوهري غير المصحح يتعلق بأمر تم تناوله في المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، فقد يوجد عدم اتساق جوهري بين القوائم المالية الملخصة وتلك المعلومات أو قد تكون المعلومات مضللة .

المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة، والتي تتناول أموراً لم يتم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي

أ١٦. قد يكون معيار المراجعة (٧٢٠)، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيداً للمراجع في تحديد التصرف المناسب للاستجابة لرفض الإدارة إجراء التعديلات الضرورية على المعلومات، بما في ذلك النظر في انعكاسات ذلك على تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة.

تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة

عناصر تقرير المراجع

العنوان (راجع: الفقرة ١٦ (أ))

أ١٧. يؤدي وضع عنوان يشير إلى أن التقرير هو تقرير مراجع مستقل، على سبيل المثال "تقرير المراجع المستقل"، إلى تأكيد أن المراجع قد استوفى جميع المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال. ويميز هذا تقرير المراجع المستقل عن لتقارير التي يصدرها آخرون .

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرتين ١٦ (ب)، ١٧)

أ١٨. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على تقويم المراجع لمدى مناسبة المخاطب بالقوائم المالية الملخصة شروط الارتباط، وطبيعة المنشأة، والغرض من القوائم المالية الملخصة.

تحديد القوائم المالية للملخصة (راجع: الفقرة ١٦ (ج))

أ١٩. عندما يعلم المراجع أن القوائم المالية الملخصة ستُضمَّن في مستند يحتوي على معلومات بخلاف القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، فقد يأخذ المراجع في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها القوائم المالية الملخصة، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك القرّاء في تحديد القوائم المالية الملخصة التي يتعلق بها تقرير المراجع.

تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ١٦ (م)، ١٨)

أ٢٠. يعتمد تحديد الشخص أو الاشخاص الذين لديهم سلطة معترف بها لاستنتاج أن القوائم المالية الملخصة قد تم إعدادها ولتحمل المسؤولية عنها على شروط الارتباط وطبيعة المنشأة والغرض من القوائم المالية الملخصة.

الإشارة إلى تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٢١. تتطلب الفقرة ١٩ (ط) من هذا المعيار أن يقوم المراجع بإدراج عبارة في تقريره عن القوائم المالية الملخصة عندما يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة الإبلاغ عن واحد أو أكثر من الأمور الرئيسة للمراجعة الموضحة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).[١٥] ومع ذلك، ليس مطلوباً من المراجع وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره عن القوائم المالية الملخصة.

أ٢٢. المقصود من العبارات والأوصاف والتوضيحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٩ هو لفت الانتباه إلى تلك الأمور، ولا يُستغنى بها عن قراءة تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة. وتهدف الأوصاف والتوضيحات المطلوبة إلى بيان طبيعة الأمر أو الأمور، وليس من الضروري تكرار النص المقابل في تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة بكامله .

الأمثلة التوضيحية (راجع: الفقرات ١٦، ١٩–٢١)

أ٢٣. يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير المراجعين عن القوائم المالية الملخصة التي، بطرق مختلفة :

(أ) تحتوي على آراء غير معدلة؛

(ب) تُعد مشتقة من قوائم مالية مُراجعة أصدر بشأنها المراجع آراءً معدلة؛

(ج) تحتوي على آراء معدلة؛

(د) تُعد مشتقة من قوائم مالية مُراجعة يتضمن تقرير المراجع عنها عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠)؛

(ه) تُعد مشتقة من قوائم مالية مُراجعة يتضمن تقرير المراجع عنها قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وإبلاغاً عن الأمور الرئيسة الأخرى للمراجعة.

المقارنات (راجع: الفقرتين ٢٣، ٢٤)

أ٢٤. في حالة احتواء القوائم المالية المُراجعة على مقارنات، فيفترض أن تحتوي القوائم المالية الملخصة أيضاً على مقارنات. وقد يُنظر إلى المقارنات في القوائم المالية المُراجعة على أنها أرقام مقابلة أو أنها معلومات مالية مقارنة. ويوضح معيار المراجعة (٧١٠) كيف يؤثر هذا الفرق على تقرير المراجع عن القوائم المالية، بما في ذلك على وجه الخصوص، الإشارة إلى المراجعين الآخرين الذين قاموا بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة.

أ٢٥. من بين الظروف التي قد تؤثر على تحديد المراجع لما إذا كان إغفال ذكر المقارنات يُعد معقولاً، طبيعة وهدف القوائم المالية الملخصة، والضوابط المطبقة، والمعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون.

المعلومات الإضافية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة (راجع: الفقرة ٢٥)

أ٢٦. يحتوي معيار المراجعة (٧٠٠)[١٦] على متطلبات وإرشادات تُطبّق عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مراجعة مع القوائم المالية المُراجعة وقد تكون مفيدة، بعد تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، في تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٥.

اقتران اسم المراجع بأحد المستندات (راجع: الفقرتين ٢٦، ٢٧)

أ٢٧. قد تتضمن التصرفات الأخرى المناسبة التي قد يتخذها المراجع عندما لا تتخذ الإدارة التصرف المطلوب إعلام المستخدمين المستهدفين والأطراف الأخرى المعروفة بالإشارة غير المناسبة للمراجع. ويعتمد التصرف الذي يتخذه المراجع على الحقوق والالتزامات القانونية للمراجع. وبالتالي، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

---

[١٥] معيار المراجعة ٧٠١، الفقرة ١٣.

[١٦] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان ٥٣ و٥٤.

الملحق(*)

(راجع: الفقرة أ٢٣)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة(**)

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقاً لضوابط مفروضة. وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة. ويتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وإبلاغاً عن أمور رئيسة أخرى للمراجعة.

- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقاً لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الملخصة. وحدد المراجع أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة. وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة. ويتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى. والمعلومات الأخرى التي يتعلق بها هذا التحريف الجوهري غير المصحح هي أيضاً معلومات واردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها.

- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقاً لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الملخصة. وحدد المراجع أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة. وقد تم إبداء رأي متحفظ في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.

- المثال التوضيحي (٤): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقاً لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الملخصة. وحدد المراجع أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة. وقد تم إبداء رأي معارض في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.

- المثال التوضيحي (٥): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقاً لضوابط مفروضة. وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة. وخلُص المراجع إلى أنه من غير الممكن إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الملخصة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.

---

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة – أينما يرد – المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها.

المثال التوضيحي (١):

تتضمن الظروف ما يلي:

- **تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة لمنشأة مدرجة.**
- **توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.**
- **تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.**
- **يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية".**
- **يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة إبلاغاً عن أمور رئيسة أخرى للمراجعة.**[١٧]

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ) القوائم المالية المُراجعة وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها. ولا تعكس القوائم المالية الملخصة والقوائم المالية المُراجعة تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقريرنا عن القوائم المالية المُراجعة.

القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة غير معدل في القوائم المالية المُراجعة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢. ويتضمن ذلك التقرير أيضاً:

- قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" والذي يلفت الانتباه إلى الإيضاح (٦) في القوائم المالية المُراجعة. ويشير الإيضاح (٦) في القوائم المالية المُراجعة إلى أن الشركة (أ) تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). وتشير هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦) من القوائم المالية المُراجعة إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تم تناول هذه الأمور في الإيضاح (٥) المرفق بالقوائم المالية الملخصة.
- الإبلاغ عن الأمور الرئيسة الأخرى[١٨] للمراجعة. [الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية.][١٩]

مسؤولية الإدارة[٢٠](*) عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

---

١٧ كما هو موضح في الفقرة ١٥ من معيار المراجعة (٧٠١)، فإن عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية يُعد بطبيعته أحد الأمور الرئيسة للمراجعة ولكن يلزم التقرير عنه في قسم منفصل في تقرير المراجع وفقاً للفقرة ٢٢ من معيار المراجعة (٥٧٠).

١٨ في الظروف التي لا يوجد فيها عدم تأكد جوهري متعلق بالاستمرارية، فلن يكون من الضروري إدراج كلمة "أخرى" في القائمة للإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة.

١٩ قد يضمِّن المراجع شرحاً إضافياً عن الأمور الرئيسة للمراجعة التي تُعد مفيدة لمستخدمي تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة.

٢٠ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقا لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متّسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

المثال التوضيحي (٢):

تتضمن الظروف ما يلي:

- **تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة.**
- **تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكلٍ كافٍ في الإيضاح X. وقد حدد المراجع أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.**
- **تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.**
- **يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى. والمعلومات الأخرى التي يتعلق بها هذا التحريف الجوهري غير المصحح هي أيضاً معلومات واردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها.**

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ) القوائم المالية المُراجعة، على الأساس المبين في الإيضاح X.

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة غير معدل في القوائم المالية المُراجعة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢. [القوائم المالية المُراجعة مُضمَّنة في التقرير السنوي لسنة ٢٠×١. ويتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى ضمن مناقشة وتحليل الإدارة للتقرير السنوي لسنة ٢٠×١. ومناقشة وتحليل الإدارة والتحريف الجوهري غير المصحح في المعلومات الأخرى، مُضمَّنان أيضاً في التقرير السنوي الملخص لسنة ٢٠×١.] [يتم وصف التحريف الجوهري غير المصحح الذي تحتوي عليه المعلومات الأخرى]

مسؤولية الإدارة[٢١] عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة على الأساس المبين في الإيضاح X.

[٢١] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متّسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

المثال التوضيحي (٣):

تتضمن الظروف ما يلي:

- **تم إبداء رأي متحفظ في القوائم المالية المُراجعة.**
- **تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكلٍ كافٍ في الإيضاح X. وقد حدد المراجع أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.**
- **تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.**

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل الشامل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) (الشركة) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١. وقد أبدينا رأي مراجعة متحفظ في تلك القوائم المالية في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢.[٢٢]

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ) القوائم المالية المُراجعة على الأساس المبين في الإيضاح X. ومع ذلك، تُعد القوائم المالية الملخصة مُحرفةً بقدر مماثل لتحريف القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة متحفظ في القوائم المالية المُراجعة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢. وكان أساس رأينا المتحفظ في المراجعة [أن الإدارة لم تُظهر المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، ولكنها أظهرته بالتكلفة فقط، مما يشكل خروجاً عن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(**)]. وتشير سجلات الشركة إلى أنه لو أظهرت الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما الأقل، لكان ينبغي تخفيض المخزون بمبلغ ××× وصولاً لصافي قيمته القابلة للتحقق. وبالتالي، كانت ستزيد تكلفة المبيعات بمبلغ ×××، وكانت ستنخفض الزكاة وضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق المساهمين بمبلغ ×××، و ×××، و ××× على الترتيب.

---

٢٢ وضع هذه الإشارة إلى الرأي المتحفظ في تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة في فقرة الرأي عن القوائم المالية الملخصة يساعد المستخدمين في فهم أنه على الرغم من أن المراجع قد أبدى رأياً غير معدل في القوائم المالية الملخصة، فإن القوائم المالية الملخصة تعكس البيانات المالية المراجعة التي تُعد مُحرَّفة بشكل جوهري.

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير أو أراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

مسؤولية الإدارة[٢٣] عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة على الأساس المبين في الإيضاح X.

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متّسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

[٢٣] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٤):

تتضمن الظروف ما يلي:

- **تم إبداء رأي معارض في القوائم المالية المُراجعة.**
- **تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكلٍ كافٍ في الإيضاح X. وقد حدد المراجع أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.**
- **تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.**

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الامتناع عن إبداء رأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ١×٢٠ وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١×٢٠.

ونتيجةً للرأي المعارض في القوائم المالية المُراجعة الذي تمت مناقشته في قسم "القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها" الوارد في تقريرنا، فإنه من غير المناسب إبداء رأي في القوائم المالية الملخصة المرفقة.

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها

في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢×٢٠، أبدينا رأياً معارضاً في القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١×٢٠. وكان أساس رأينا المعارض [يتم توضيح أساس رأي المراجعة المعارض].

مسؤولية الإدارة[٢٤] عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية على الأساس المبين في الإيضاح X.

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متّسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

٢٤ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

[تاريخ تقرير المراجع]

المثال التوضيحي (٥):

تتضمن الظروف ما يلي:

- **تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة.**
- **توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.**
- **خلُص المراجع إلى أنه من غير الممكن إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الملخصة.**
- **تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.**

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي المعارض

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

وفي رأينا، ونظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المعارض"، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة غير متسقة مع (أو لا تُعد ملخصاً عادلاً لـ) القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

أساس الرأي المعارض

[يتم توضيح الأمر الذي تسبب في أن تكون القوائم المالية الملخصة غير متّسقة، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو ليست ملخصاً عادلاً لـ) القوائم المالية المُراجعة، وفقاً للضوابط المطبقة].

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة غير معدل في القوائم المالية المُراجعة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢.

مسؤولية الإدارة[٢٥] عن القوائم المالية المراجعة الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متّسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية

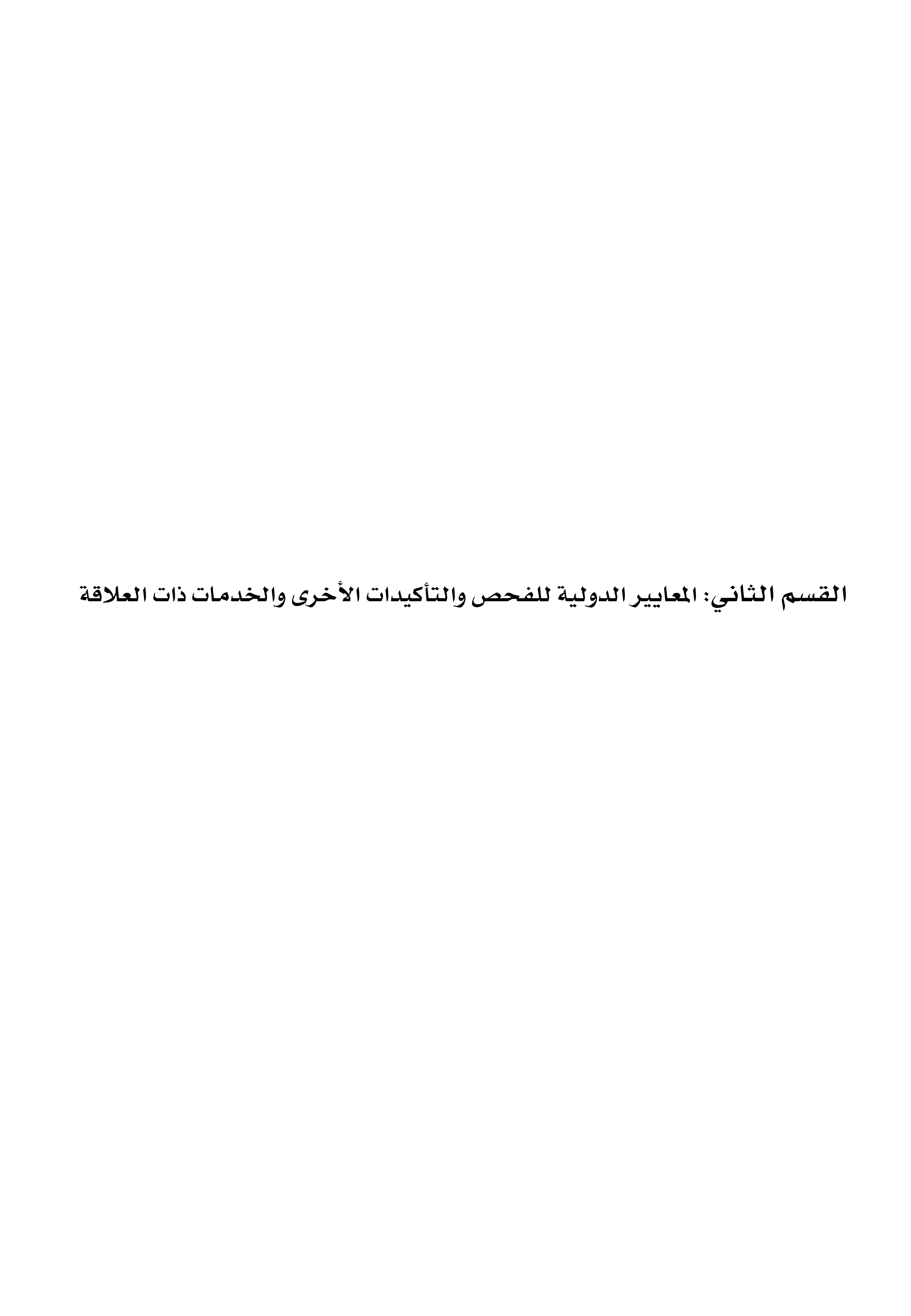
[٢٥] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]



القسم الثاني: المعايير الدولية للفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة

معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠): الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار الفحص (٢٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠)

الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية

(يسري هذا المعيار على أعمال فحص القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) *"الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"* جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي لارتباطات الفحص: (راجع: الفقرة أ١)

(أ) مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتعاقد لتنفيذ فحص للقوائم المالية التاريخية، عندما لا يكون المحاسب القانوني هو مراجع القوائم المالية للمنشأة؛

(ب) شكل ومحتوى تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية.

٢. لا يتناول هذا المعيار فحص القوائم المالية أو المعلومات المالية الأولية للمنشأة، الذي ينفّذه المحاسب القانوني الذي يُعد المراجع المستقل للقوائم المالية للمنشأة (راجع: الفقرة أ٢)

٣. يُطبَّق هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة، على عمليات فحص المعلومات المالية التاريخية الأخرى. ويتم تنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود الأخرى بخلاف عمليات فحص المعلومات المالية التاريخية وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).[١]

العلاقة بالمعيار الدولي لرقابة الجودة (١)[٢]

٤. تُعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار رقابة الجودة (١) على مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات المكتب لفحص القوائم المالية.[٣] وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة برقابة الجودة على مستوى كل ارتباط من ارتباطات الفحص على أساس أن المكتب يخضع لمعيار رقابة الجودة (١) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات أ٣–أ٥)

الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية

٥. فحص القوائم المالية التاريخية هو ارتباط تأكيد محدود، على النحو المبين في الإطار الدولي لارتباطات التأكيد (إطار التأكيد).[٤] (راجع: الفقرتين أ٦، أ٧)

٦. عند فحص القوائم المالية، يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً يهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في إعداد أية قوائم مالية للمنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويستند استنتاج المحاسب القانوني إلى وصوله إلى تأكيد محدود. ويتضمن تقرير المحاسب القانوني وصفاً لطبيعة ارتباط الفحص باعتباره السياق الذي يمكّن القرّاء من فهم الاستنتاج.

٧. يقوم المحاسب القانوني بشكل رئيسي بتوجيه استفسارات وتنفيذ إجراءات تحليلية للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً للتوصل إلى استنتاج، يتم إبداؤه وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، بشأن القوائم المالية ككل.

٨. إذا علم المحاسب القانوني بأمر يجعله يعتقد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري، فيتعين عليه تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية حسبما يراه ضرورياً في ظل الظروف القائمة، ليكون قادراً على إبداء استنتاج في القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار.

نطاق اختصاص هذا المعيار

٩. يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع معيار ارتباطات الفحص، التي توفر السياق الذي وضعت فيه متطلبات هذا المعيار، والتي يُقصد بها مساعدة المحاسب القانوني على فهم ما يلزم تنفيذه عند القيام بارتباط الفحص.

١٠. يحتوي المعيار على متطلبات مُعبَّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعة.

---

١ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"

٢ المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

٣ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤

٤ إطار التأكيد، الفقرتان ٧ و١١

١١. بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار.

١٢. وتقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة تتعلق بالأمور التي تم تناولها في هذا المعيار، وتساعد في تطبيق المتطلبات.

تاريخ السريان

١٣. يسري هذا المعيار على أعمال فحص القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٤. تتمثل أهداف المحاسب القانوني من فحص القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد محدود، بشكل أساسي عن طريق توجيه استفسارات وتنفيذ إجراءات تحليلية، بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، وبالتالي تمكين المحاسب القانوني من إبداء استنتاج عمّا إذا كان قد نما إلى علمه أي شيء يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية ككل والإبلاغ على النحو المطلوب بموجب هذا المعيار.

١٥. في جميع الحالات، عندما لا يمكن الوصول إلى تأكيد محدود ويكون إبداء استنتاج متحفظ في تقرير المحاسب القانوني غير كافٍ في ظل الظروف القائمة، فإن هذا المعيار يتطلب أن يقوم المحاسب القانوني إما بالامتناع عن إبداء استنتاج في التقرير الصادر عن الارتباط، أو بحسب مقتضى الحال، الانسحاب من الارتباط إذا كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. (راجع: الفقرات أ٨–أ١٠، أ١٢١، أ١٢٢)

التعريفات

١٦. يتضمن مسرد المصطلحات[٥] (المسرد) المصطلحات المعرَّفة في هذا المعيار بالإضافة إلى شرح للمصطلحات الأخرى المستخدمة في هذا المعيار، للمساعدة في اتساق التطبيق والتفسير. فعلى سبيل المثال، يحتوي المسرد على تعريف مصطلحي "الإدارة" و"المكلفون بالحوكمة" المستخدمين في هذا المعيار. (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

١٧. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) الإجراءات التحليلية: عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير.

(ب) خطر الارتباط: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون القوائم المالية مُحرَّفة بشكل جوهري.

(ج) القوائم المالية ذات الغرض العام: قوائم مالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض عام.

(د) الإطار ذو الغرض العام: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.

(ه) الاستفسار: يتكون الاستفسار من طلب الحصول على معلومات من أشخاص مطلعين من داخل المنشأة أو خارجها.

(و) التأكيد المحدود: مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه عند انخفاض خطر الارتباط إلى مستوى مقبول في ظروف الارتباط، ولكن بحيث يكون ذلك الخطر أكبر منه في حالة القيام بارتباط تأكيد معقول، كأساس لإبداء استنتاج وفقاً لهذا المعيار. ويُعدّ

---

٥ مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتيب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة (الكتيب)، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين، والمعتمد من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

المزيج من طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة كافياً على الأقل لوصول المحاسب القانوني إلى مستوى مجدٍ من التأكيد. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني ذا مغزى، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٣)

(ز) المحاسب القانوني: محاسب مهني في الممارسة العامة(*). ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، استُخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(ح) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير المحاسبة والتأكيد والقواعد الأخلاقية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط الفحص.

(ط) المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة: المتطلبات الأخلاقية التي يخضع لها فريق الارتباط عند القيام بارتباطات الفحص، والتي تشمل عادةً الجزأين (أ) و(ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين (قواعد أخلاقيات المهنة) الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.(**)

(ي) القوائم المالية ذات الغرض الخاص: قوائم مالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

(ك) الإطار ذو الغرض الخاص: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.

المتطلبات

القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار

١٨. يجب أن يكون لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرة أ١٤)

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٩. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بكل متطلب وارد في هذا المعيار ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بارتباط الفحص. ويكون المتطلب ذا صلة بارتباط الفحص عندما توجد الظروف التي يتناولها المتطلب.

٢٠. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يشير إلى التزامه بهذا المعيار في تقريره ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات هذا المعيار ذات الصلة بارتباط الفحص.

المتطلبات الأخلاقية

٢١. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال.(*) (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

نزعة الشك المهني والحكم المهني

٢٢. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. (راجع: الفقرات أ١٧–أ٢٠)

---

* تم تغيير كلمة "الممارس" "practitioner" إلى المحاسب القانوني تماشياً مع الأنظمة واللوائح المعمول بها في المملكة العربية السعودية.

** يلتزم المحاسب القانوني أيضاً بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

* يلتزم المحاسب القانوني أيضاً بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

٢٣. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند القيام بارتباط الفحص. (راجع: الفقرات أ٢١–أ٢٥)

رقابة الجودة على مستوى الارتباط

٢٤. يجب أن يتمتع الشريك المسؤول عن الارتباط بالكفاءة في مهارات وأساليب التأكيد والكفاءة في التقرير المالي، بما يناسب ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة أ٢٦)

٢٥. يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط المسؤولية عمّا يلي: (راجع: الفقرات أ٢٧–أ٣٠)

(أ) الجودة العامة لكل ارتباط فحص يتم إسناده لذلك الشريك؛

(ب) توجيه ارتباط الفحص والإشراف عليه والتخطيط له وتنفيذه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (راجع: الفقرة أ٣١)

(ج) صدور تقرير المحاسب القانوني بشكل مناسب في ظل الظروف القائمة؛

(د) تنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات رقابة الجودة في المكتب، بما في ذلك ما يلي:

(١) الاقتناع بأن الإجراءات المناسبة المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء والارتباطات قد تم اتباعها، وأن الاستنتاجات التي تم الوصول إليها تُعد مناسبة، بما في ذلك النظر فيما إذا كانت هناك معلومات من شأنها أن تجعل الشريك المسؤول عن الارتباط يخُلص إلى أن الإدارة تفتقر إلى النزاهة؛ (راجع: الفقرتين أ٣٢، أ٣٣)

(٢) الاقتناع بأن فريق الارتباط يتمتع مجتمعاً بالكفاءة والقدرات المناسبة، بما في ذلك مهارات وأساليب التأكيد والخبرة في التقرير المالي، وذلك من أجل:

أ. تنفيذ ارتباط الفحص وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

ب. التمكن من إصدار تقرير يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة؛

(٣) تحمل مسؤولية الحفاظ على توثيق مناسب لأعمال الارتباط.

الاعتبارات ذات الصلة بعد قبول الارتباطات

٢٦. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كان من الممكن أن تؤدي إلى رفض المكتب لارتباط الفحص فيما لو كانت متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ الإجراء اللازم.

الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

٢٧. طوال مدة الارتباط، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً، عن طريق الملاحظة وتوجيه الاستفسارات إذا لزم الأمر، لكل ما يدل على عدم التزام فريق الارتباط بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. وإذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام رقابة الجودة بالمكتب أو من أي مصدر آخر، أمورٌ تشير إلى عدم التزام أعضاء فريق الارتباط بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد الإجراء المناسب الذي يجب اتخاذه بالتشاور مع المسؤولين الآخرين في المكتب.

المتابعة

٢٨. يتضمن النظام الفعال لرقابة الجودة في المكتب تطبيق آلية متابعة مصممة لتزويد المكتب بتأكيد معقول بأن سياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان نتائج آلية المتابعة الخاصة بالمكتب الثابتة في آخر معلومات تم تعميمها من خلال المكتب ومكاتب الشبكة الأخرى، في حالة الانطباق، وما إذا كان من الممكن لأوجه القصور التي تمت الإشارة إليها في تلك المعلومات أن تؤثر على ارتباط الفحص.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

العوامل التي تؤثر على قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

٢٩. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط الفحص، ما لم يكن ملزماً بذلك موجب نظام أو لائحة، في الحالات الآتية: (راجع: الفقرتين أ٣٤، أ٣٥)

(أ) عدم اقتناع المحاسب القانوني بما يلي:

(١) وجود غرض منطقي للارتباط؛ أو (راجع: الفقرة أ٣٦)

(٢) مناسبة ارتباط الفحص في ظل الظروف القائمة؛ أو (راجع: الفقرة أ٣٧)

(ب) وجود سبب يدعو المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك متطلبات الاستقلال، لن يتم الوفاء بها؛ أو

(ج) وجود فهم أولي لدى المحاسب القانوني لظروف الارتباط يشير إلى أن المعلومات اللازمة لتنفيذ ارتباط الفحص من المرجح أن تكون غير متاحة أو لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو (راجع: الفقرة أ٣٨)

(د) وجود سبب يدعو المحاسب القانوني إلى الشك في نزاهة الإدارة بحيث يصبح من المرجح أن يؤثر ذلك على التنفيذ السليم للفحص؛ أو (راجع: الفقرة أ٣٧(ب))

(ه) فرض الإدارة أو المكلفين بالحوكمة قيداً على نطاق عمل المحاسب القانوني في ارتباط الفحص المقترح بحيث يعتقد المحاسب القانوني أن هذا القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء استنتاج في القوائم المالية.

الشروط المسبقة لقبول ارتباط الفحص

٣٠. قبل قبول ارتباط الفحص، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة أ٣٩)

(أ) تحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية يُعد مقبولاً بما في ذلك، في حالة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، التوصل إلى فهم للغرض الذي أعدت من أجله القوائم المالية وفهم للمستخدمين المستهدفين؛ (راجع: الفقرات أ٤٠–أ٤٦)

(ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤولياتها عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرات أ٤٧–أ٥٠)

(١) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛

(٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(٣) تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

أ. إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني من الإدارة لغرض الفحص؛

ج. الوصول غير المقيد إلى الأشخاص من داخل المنشأة الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

٣١. في حالة عدم قناعة المحاسب القانوني بأيٍ من الأمور الواردة أعلاه بوصفها الشروط المسبقة لقبول ارتباط الفحص، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وفي حالة عدم إمكانية إجراء تغييرات لإقناع المحاسب القانوني بتحقق تلك الأمور، فلا يجوز له أن يقبل الارتباط المقترح ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. لكن الارتباط الذي يتم تنفيذه في ظل تلك

الظروف لا يكون ملتزماً بهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضمِّن في تقريره أية إشارة إلى أن الفحص قد تم وفقاً لهذا المعيار.

٣٢. إذا صار المحاسب القانوني غير مقتنع بتحقق أيٍ من الشروط المسبقة المذكورة أعلاه بعد قبول الارتباط، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، ويجب أن يحدد:

(أ) ما إذا كان يمكن حل الأمر؛

(ب) ما إذا كان من المناسب الاستمرار في الارتباط؛

(ج) ما إذا كان سيبلغ عن الأمر في تقريره وكيفية هذا الإبلاغ في حال القيام به.

اعتبارات إضافية عندما تكون صيغة تقرير المحاسب القانوني مفروضة بموجب نظام أو لائحة

٣٣. لا يجوز أن يشير تقرير المحاسب القانوني الصادر بشأن ارتباط الفحص إلى هذا المعيار إلا في حالة استيفاء التقرير لمتطلبات الفقرة ٨٦.

٣٤. في بعض الحالات، عندما يتم تنفيذ الفحص وفقاً لأنظمة أو لوائح منطبقة في دولة ما، فإن الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة قد تفرض تنسيق تقرير المحاسب القانوني أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات هذا المعيار. وفي تلك الظروف، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان المستخدمون قد يسيئون فهم التأكيد الذي تم الوصول إليه من فحص القوائم المالية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان تضمين توضيح إضافي في تقرير المحاسب القانوني يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل. (راجع: الفقرتين أ٥١، أ١٤٨)

٣٥. إذا استنتج المحاسب القانوني أن التفسير الإضافي في تقريره لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول ارتباط الفحص، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد ارتباط الفحص المُنفّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضمِّن في تقريره أية إشارة إلى أن الفحص قد تم وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين أ٥١، أ١٤٨)

الاتفاق على شروط الارتباط

٣٦. يجب على المحاسب القانوني أن يتفق على شروط ارتباط الفحص مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قبل تنفيذ الارتباط.

٣٧. يجب أن تُسجَّل شروط الارتباط المتفق عليها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويجب أن تتضمن: (راجع: الفقرات أ٥٢–أ٥٤، أ٥٦)

(أ) الاستخدام والتوزيع المستهدف للقوائم المالية وأي قيود على الاستخدام أو التوزيع، إن وجدت؛

(ب) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق؛

(ج) هدف ونطاق ارتباط الفحص؛

(د) مسؤوليات المحاسب القانوني؛

(ه) مسؤوليات الإدارة، بما في ذلك تلك الواردة في الفقرة ٣٠(ب)؛ (راجع: الفقرات أ٤٧–أ٥٠، أ٥٥)

(و) عبارة تفيد أن الارتباط ليس ارتباط مراجعة، وأن المحاسب القانوني لن يُبدي رأي مراجعة في القوائم المالية؛

(ز) إشارة الشكل والمحتوى المتوقعين للتقرير الذي سيصدره المحاسب القانوني، وعبارة تفيد بإمكانية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين.

الارتباطات المتكررة

٣٨. في ارتباطات الفحص المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الظروف، بما في ذلك التغييرات في اعتبارات قبول الارتباط، تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بشروط الارتباط القائمة. (راجع: الفقرة أ٥٧)

قبول التغيير في شروط ارتباط الفحص

٣٩. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل بأي تغيير في شروط الارتباط، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. (راجع: الفقرات أ٥٨–أ٦٠)

٤٠. إذا طُلب من المحاسب القانوني قبل إنجاز ارتباط الفحص تغيير الارتباط إلى ارتباط لم يتم الوصول فيه إلى أي تأكيد، فيجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت هناك مبررات معقولة للقيام بذلك. (راجع: الفقرتين أ٦١، أ٦٢)

٤١. في حالة تغيير شروط الارتباط خلال سير الارتباط، فيجب على المحاسب القانوني والإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، الاتفاق على الشروط الجديدة للارتباط، وتسجيلها في خطاب ارتباط أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

٤٢. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في الوقت المناسب خلال سير ارتباط الفحص، بجميع الأمور المتعلقة بارتباط الفحص والتي يرى المحاسب القانوني، بحسب حكمه المهني، أنها مهمة بما يكفي لجعلها جديرة باهتمام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات أ٦٣–أ٦٩)

تنفيذ الارتباط

الأهمية النسبية عند فحص القوائم المالية

٤٣. يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، وتطبيق هذه الأهمية النسبية عند تصميم الإجراءات وتقويم النتائج التي تم الحصول عليها من تلك الإجراءات. (راجع: الفقرات أ٧٠–أ٧٣)

٤٤. يجب على المحاسب القانوني إعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل إذا أصبح أثناء الفحص على دراية بمعلومات كانت ستجعله يحدد مبلغاً مختلفاً في البداية. (راجع: الفقرة أ٧٤)

فهم المحاسب القانوني

٤٥. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق، من أجل تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية، ومن ثمّ من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات للتعامل مع تلك المجالات. (راجع: الفقرات أ٧٥–أ٧٧)

٤٦. يجب أن يشمل فهم المحاسب القانوني ما يلي: (راجع: الفقرات أ٧٨، أ٨٧، أ٩٠)

(أ) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك إطار التقرير المالي المنطبق.

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

(١) عملياتها؛

(٢) هياكل الملكية والحوكمة بها؛

(٣) أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة والتي تخطط للقيام بها؛

(٤) الهيكل التنظيمي للمنشأة وطريقة تمويلها؛

(ه) أهداف المنشأة واستراتيجياتها؛

(ج) النُظُم المحاسبية للمنشأة وسجلاتها المحاسبية؛

(د) اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية.

تصميم وتنفيذ الإجراءات

٤٧. عند الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل الأساس للتوصل إلى استنتاج بشأن القوائم المالية ككل، يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ استفسارات وإجراءات تحليلية: (راجع: الفقرات أ٧٩–أ٨٣، أ٨٧، أ٩٠)

(أ) لتناول جميع البنود المهمة في القوائم المالية بما في ذلك الإفصاحات؛

(ب) للتركيز على تناول المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

٤٨. يجب أن تتضمن استفسارات المحاسب القانوني الموجهة للإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة، حسب مقتضى الحال، ما يلي: (راجع: الفقرات أ٨٤–أ٨٨)

(أ) كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية المهمة المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) تحديد الأطراف ذات العلاقة والمعاملات معهم، بما في ذلك الغرض من تلك المعاملات؛

(ج) ما إذا كانت هناك معاملات أو أحداث أو أمور مهمة أو غير مألوفة أو معقدة قد أثرت أو يمكن أن تؤثر على القوائم المالية للمنشاة، بما في ذلك:

(١) التغييرات الكبيرة في الأنشطة أو العمليات التجارية للمنشأة؛

(٢) التغييرات الكبيرة في شروط العقود التي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك شروط عقود أو اتفاقيات التمويل والدين؛

(٣) قيود اليومية المهمة أو التعديلات الأخرى في القوائم المالية؛

(٤) المعاملات المهمة التي يتم إجراؤها أو إثباتها بالقرب من نهاية فترة التقرير؛

(٥) حالة أي تحريفات غير مُصحَّحة تم اكتشافها أثناء الارتباطات السابقة؛

(٦) التأثيرات أو الانعكاسات المحتملة على المنشأة بسبب المعاملات أو العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة؛

(د) الوجود الفعلي أو المشتبه به أو المزعوم لأي مما يلي:

(١) الغش أو التصرفات غير القانونية التي تؤثر على المنشأة؛

(٢) عدم الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات المهمة في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة والضريبة ومعاشات التقاعد؛

(ه) ما إذا كانت الإدارة قد حددت وتعاملت مع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المحاسب القانوني والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية؛

(و) أساس تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ (راجع: الفقرة أ٨٩)

(ز) ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف يبدو أنها تثير شكوكاً حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛

(ح) التعهدات أو الالتزامات التعاقدية أو الالتزامات المحتملة المهمة التي أثرت أو يمكن أن تؤثر على القوائم المالية للمنشاة، بما في ذلك الإفصاحات؛

(ط) المعاملات غير النقدية المهمة أو المعاملات التي يتم إجراؤها دون مقابل في فترة التقرير المالي قيد النظر.

٤٩. عند تصميم الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كانت البيانات التي تم الحصول عليها من النُظُم والسجلات المحاسبية للمنشأة تُعد كافية لغرض تنفيذ الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات أ٩٠–أ٩٢)

إجراءات للتعامل مع ظروف خاصة

الأطراف ذات العلاقة

٥٠. يجب أن يظل المحاسب القانوني منتبهاً أثناء الفحص للترتيبات أو المعلومات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة، ولم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمحاسب القانوني.

٥١. إذا حدد المحاسب القانوني خلال سير الفحص معاملات مهمة تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، فيجب عليه الاستفسار من الإدارة عن:

(أ) طبيعة تلك المعاملات؛

(ب) ما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة يمكن أن تكون مشاركة في تلك المعاملات؛

(ج) المبرر التجاري (أو عدمه) لتلك المعاملات.

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح

٥٢. عندما يكون هناك مؤشر على حدوث غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، أو الاشتباه في حدوث غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، فيجب على المحاسب القانوني:

(أ) إبلاغ ذلك الأمر للمستوى الإداري المناسب أو للمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛ (راجع: الفقرة أ٩٣)

(ب) مطالبة الإدارة بتقييم التأثير أو التأثيرات، إن وجدت، على القوائم المالية؛

(ج) النظر في التأثير الواقع، إن وجد، على استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية وعلى تقرير المحاسب القانوني، والناتج من التقييم الذي تجريه الإدارة، والذي يتم إبلاغ المحاسب القانوني به، لتأثيرات الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛

(د) تحديد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة: (راجع: الفقرات أ٩٤–أ٩٨)

(١) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

(٢) تفرض مسؤوليات قد يصبح من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة التقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

الاستمرارية

٥٣. يشمل فحص القوائم المالية النظر في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعند النظر في تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المحاسب القانوني تغطية نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء التقييم حسبما هو مطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق أو بموجب نظام أو لائحة عندما تكون هناك فترة أطول محددة.

٥٤. إذا علم المحاسب القانوني خلال تنفيذ الفحص بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب عليه: (راجع: الفقرة أ٩٩)

(أ) الاستفسار من الإدارة عن خططها للتصرفات المستقبلية التي تؤثر على قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن جدوى تلك الخطط، وأيضاً عمّا إذا كانت الإدارة تعتقد أن نتيجة تلك الخطط ستحسن من الوضع المتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛

(ب) تقويم نتائج تلك الاستفسارات، للنظر فيما إذا كانت ردود الإدارة توفر أساساً كافياً لما يلي:

(١) الاستمرار في عرض القوائم المالية على أساس مفهوم الاستمرارية إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يتضمن افتراض بقاء المنشأة كمنشأة مستمرة؛ أو

(٢) استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية مُحرَّفة بشكل جوهري، أو مضللة بأية صورة أخرى فيما يتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛

(ج) النظر في ردود الإدارة في ضوء جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المحاسب القانوني على علم بها نتيجةً للفحص.

استخدام العمل المنفذ من قبل آخرين

٥٥. قد يكون من الضروري للمحاسب القانوني، عند تنفيذ الفحص، استخدام العمل المنفذ من قبل محاسبين قانونيين آخرين أو عمل فرد أو كيان لديه الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التأكيد. وإذا قام المحاسب القانوني خلال تنفيذه للفحص باستخدام عمل محاسب قانوني آخر أو عمل خبير، فيجب عليه اتخاذ الخطوات المناسبة ليكون مقتنعاً بأن العمل المنفذ يُعد كافياً لأغراضه. (راجع: الفقرة أ٨٠)

مطابقة القوائم المالية بالسجلات المحاسبية ذات الصلة

٥٦. يجب على المحاسب القانوني الحصول على أدلة تثبت اتفاق القوائم المالية أو تطابقها مع السجلات المحاسبية ذات الصلة للمنشأة. (راجع: الفقرة أ١٠٠)

الإجراءات الإضافية عندما يعلم المحاسب القانوني بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري

٥٧. إذا علم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب عليه تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية كافية لتمكينه مما يلي: (راجع: الفقرات أ١٠١–أ١٠٥)

(أ) استنتاج أن الأمر أو الأمور من غير المرجح أن تتسبب في جعل القوائم المالية ككل محرفة بشكل جوهري؛ أو

(ب) استنتاج أن الأمر أو الأمور تتسبب في جعل القوائم المالية ككل محرفة بشكل جوهري.

الأحداث اللاحقة

٥٨. إذا علم المحاسب القانوني بأحداث وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقريره تتطلب إجراء تعديل أو إفصاح في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات.

٥٩. لا يقع على المحاسب القانوني أي التزام بتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره. ومع ذلك، فعندما يعلم المحاسب القانوني بحقيقةٍ ما بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقريره لربما أدت إلى قيامه بتعديلٍ تقريره، فيجب عليه:

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛

(ج) وإذا كانت بحاجة إلى تعديل، الاستفسار عن الكيفية التي تعتزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.

٦٠. إذا لم تُعدل الإدارة القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المحاسب القانوني فيها أنها بحاجة إلى التعديل، وكان تقرير المحاسب القانوني قد تم تقديمه بالفعل للمنشأة، فيجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بعدم إصدار القوائم المالية لأطراف خارجية قبل إجراء التعديلات اللازمة. وفي حالة إصدار القوائم المالية في وقت لاحق لكن بدون إجراء التعديلات اللازمة، فيجب على المحاسب القانوني اتخاذ التصرف المناسب من أجل السعي لمنع الاعتماد على تقريره.

الإفادات المكتوبة

٦١. يجب على المحاسب القانوني أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أوفت بمسؤولياتها المحددة في شروط الارتباط المتفق عليها. ويجب أن تشتمل الإفادة المكتوبة على ما يلي: (راجع: الفقرات أ١٠٦–أ١٠٨)

(أ) أن الإدارة قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عند الاقتضاء عرضها العادل، وأنها قد قدمت للمحاسب القانوني جميع المعلومات ذات الصلة وسمحت له بالوصول إلى المعلومات على النحو المتفق عليه في شروط الارتباط؛

(ب) أن جميع المعاملات قد تم تسجيلها، وأنها منعكسة في القوائم المالية.

وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب من الإدارة تقديم بيانات عامة مكتوبة بشأن مسؤولياتها، ورأى المحاسب القانوني أن تلك البيانات توفر بعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب الفقرتين الفرعيتين (أ) و(ب)، فإن الأمور ذات الصلة التي تغطيها تلك البيانات لا يلزم تضمينها في الإفادة المكتوبة.

٦٢. يجب على المحاسب القانوني أيضاً أن يطلب من الإدارة إفادات مكتوبة بأنها قد أفصحت له عن: (راجع: الفقرة أ١٠٧)

(أ) هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لدى الإدارة علم بها؛

(ب) الحقائق المهمة التي تتعلق بأي عمليات غش أو عمليات غش مشتبه فيها تعلم بها الإدارة وربما تكون قد أثرت على المنشأة؛

(ج) ما تعلمه من حالات عدم التزام فعلي أو محتمل بالأنظمة واللوائح، عندما يكون لذلك تأثير على القوائم المالية للمنشأة؛

(د) جميع المعلومات ذات الصلة باستخدام افتراض الاستمرارية في القوائم المالية؛

(ه) أن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، التي يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إجراء تعديل أو إفصاح لها قد تم التعديل أو الإفصاح عنها.

(و) التعهدات أو الالتزامات التعاقدية أو الالتزامات المحتملة المهمة التي أثرت أو يمكن أن تؤثر على القوائم المالية للمنشاة، بما في ذلك الإفصاحات؛

(ز) المعاملات غير النقدية المهمة أو المعاملات التي يتم إجراؤها دون مقابل والتي نفَّذتها المنشأة في فترة التقرير المالي قيد النظر.

٦٣. إذا لم تقدم الإدارة واحداً أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة أ١٠٦)

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) إعادة تقويم نزاهة الإدارة، وتقويم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة)، والأدلة بشكل عام؛

(ج) اتخاذ التصرفات المناسبة بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الاستنتاج الوارد في تقرير المحاسب القانوني وفقاً لهذا المعيار.

٦٤. يجب على المحاسب القانوني الامتناع عن إبداء استنتاج في القوائم المالية، أو الانسحاب من الارتباط إذا كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، حسب مقتضى الحال، في الحالات الآتية:

(أ) إذا استنتج أن هناك شكوك في نزاهة الإدارة بما يكفي لجعل الإفادات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو

(ب) إذا لم تقدم الإدارة الإفادات المطلوبة بموجب الفقرة ٦١.

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها

٦٥. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المحاسب القانوني، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ. ويجب أن تكون الإفادات المكتوبة لجميع القوائم المالية، وللفترة (الفترات) المشار إليها في تقرير المحاسب القانوني.

تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة

٦٦. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة من الإجراءات المنفذة، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ الإجراءات الأخرى التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة ليكون قادراً على تكوين استنتاج في القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٠٩)

٦٧. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج، فيجب عليه مناقشة تأثيرات تلك القيود المفروضة على نطاق الفحص مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرتين أ١١٠، أ١١١)

تقويم التأثير على تقرير المحاسب القانوني:

٦٨. يجب على المحاسب القانوني تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها من الإجراءات المنفذة لتحديد تأثيرها على تقريره. (راجع: الفقرة أ١٠٩)

تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية

النظر في إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بالقوائم المالية

٦٩. عند تكوين الاستنتاج بشأن القوائم المالية، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ؛ (راجع: الفقرتين أ١١٢، أ١١٣)

(ب) النظر، في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ونتائج الإجراءات المنفذة، فيما إذا كانت:

(١) المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية، تُعَد مناسبة؛

(٢) القوائم المالية تُفصح بشكل كافٍ عن السياسات المحاسبية المهمة المختارة والمُطبقة.

(٣) السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة تُعدّ متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق، وتُعدّ مناسبة؛

(٤) التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة تبدو معقولة؛

(٥) المعلومات المعروضة في القوائم المالية تبدو ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وقابلة للمقارنة والفهم؛

(٦) القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثيرات المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ١١٤–أ١١٦)

٧٠. يجب على المحاسب القانوني أن ينظر في تأثير:

(أ) التحريفات غير المصححة المكتشفة أثناء الفحص، وفي فحص القوائم المالية للمنشأة في العام السابق، على القوائم المالية ككل؛

(ب) الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. (راجع: الفقرتين أ١١٧، أ١١٨)

٧١. في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام إطار عرض عادل، يجب أيضاً على المحاسب القانوني أن ينظر فيما يلي: (راجع: الفقرة أ١١٥)

(أ) العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها وفقاً للإطار المنطبق؛

(ب) ما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، تعبّر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل، أو تعطي صورة حقيقية وعادلة، حسب مقتضى الحال، في سياق القوائم المالية ككل.

شكل الاستنتاج

٧٢. يجب إبداء استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية، سواء كان استنتاجاً غير معدل أو معدلاً، بالشكل المناسب في سياق إطار التقرير المالي المنطبق في القوائم المالية.

الاستنتاج غير المُعدَّل

٧٣. يجب أن يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً غير مُعدَّل في تقريره عن القوائم المالية ككل عندما يصل إلى تأكيد محدود يمكِّنه من استنتاج أنه لم ينم إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٧٤. عندما يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً غير مُعدَّل، فيجب عليه، ما لم يكن مطالباً بخلاف ذلك بموجب نظام أو لائحة، أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، حسب مقتضى الحال(*): (راجع: الفقرتين أ١١٩، أ١٢٠)

(أ) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة)، ... وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار عرض عادل)؛ أو

(ب) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار التزام).

الاستنتاج المُعدَّل

٧٥. يجب على المحاسب القانوني أن يُبدي استنتاجاً معدَّلاً في تقريره عن القوائم المالية ككل عندما:

(أ) يحدد، استناداً إلى الإجراءات المُنفَّذة والأدلة التي تم الحصول عليها، أن القوائم المالية مُحرَّفة بشكل جوهري؛ أو

(ب) يكون غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة فيما يتعلق ببند أو أكثر من البنود المهمة فيما يتعلَّق بالقوائم المالية ككل.

٧٦. عندما يُعدِّل المحاسب القانوني الاستنتاج الذي تم إبداؤه بشأن القوائم المالية، فيجب عليه:

(أ) استخدام العنوان "استنتاج متحفظ"، أو "استنتاج معارض"، أو "الامتناع عن إبداء استنتاج"، حسب مقتضى الحال، لفقرة الاستنتاج في تقرير المحاسب القانوني؛

(ب) تقديم وصف للأمر الذي نشأ عنه التعديل، تحت عنوان مناسب (على سبيل المثال، "أساس الاستنتاج المتحفظ"، أو "أساس الاستنتاج المعارض"، أو "أساس الامتناع عن إبداء استنتاج"، حسب مقتضى الحال)، في فقرة منفصلة في تقرير المحاسب القانوني، قبل فقرة الاستنتاج مباشرةً (يُشار إليها بفقرة أساس الاستنتاج).

القوائم المالية المحرفة بشكلٍ جوهري

٧٧. إذا حدد المحاسب القانوني أن القوائم المالية مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب عليه:

(أ) إبداء استنتاج متحفظ، عندما يخلُص إلى أن تأثيرات الأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل جوهرية، ولكنها ليست منتشرة في القوائم المالية؛ أو

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المحاسب القانوني هي: "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، ..."

(ب) إبداء استنتاج معارض، عندما تكون تأثيرات الأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية.

٧٨. عندما يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً مُتحفظاً بشأن القوائم المالية بسبب تحريف جوهري، فيجب عليه، ما لم يكن مطالباً بخلاف ذلك بموجب نظام أو لائحة، أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، حسب مقتضى الحال:

(أ) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء تأثيرات الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة)، ... وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار عرض عادل)؛ أو

(ب) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء تأثيرات الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار التزام).

٧٩. عندما يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً معارضاً بشأن القوائم المالية، فيجب عليه، ما لم يكن مطالباً بخلاف ذلك بموجب نظام أو لائحة، أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، حسب مقتضى الحال:

(أ) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وبسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المعارض، فإن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة)، ... وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار عرض عادل)؛ أو

(ب) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وبسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المعارض، فإن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار التزام).

٨٠. في فقرة أساس الاستنتاج، فيما يتعلَّق بالتحريفات الجوهرية التي نشأ عنها إما استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض، يجب على المحاسب القانوني أن:

(أ) يصف ويُحدد كمّياً التأثيرات المالية للتحريف إذا كان التحريف الجوهري متعلقاً بمبالغ معينة في القوائم المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية)، إلا إذا كان ذلك غير ممكن عملياً، ففي هذه الحالة، يجب على المحاسب القانوني أن ينص على ذلك؛ أو

(ب) يشرح الكيفية التي تم بها تحريف الإفصاحات إذا كان التحريف الجوهري متعلقاً بإفصاحات وصفية؛ أو

(ج) يصف طبيعة المعلومات المغفل ذكرها إذا كان التحريف الجوهري متعلقاً بعدم الإفصاح عن معلومات مطلوب الإفصاح عنها. وما لم يكن ذلك محظوراً بموجب نظام أو لائحة، فيجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن الإفصاحات المغفل ذكرها، عندما يكون من الممكن عملياً القيام بذلك.

عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة

٨١. إذا كان المحاسب القانوني غير قادر على تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية بسبب عدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فيجب عليه أن:

(أ) يُبدي استنتاجاً متحفظاً إذا خلُص إلى أن التأثيرات المحتملة للتحريفات غير المُكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت، من المُمكن أن تكون جوهرية ولكنها غير منتشرة؛ أو

(ب) يمتنع عن إبداء استنتاج إذا خلُص إلى أن التأثيرات المحتملة للتحريفات غير المُكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت، من المُمكن أن تكون جوهرية وأيضاً منتشرة.

٨٢. يجب على المحاسب القانوني أن ينسحب من الارتباط في الحالات الآتية: (راجع: الفقرات أ١٢١–أ١٢٣)

(أ) إذا لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن القوائم المالية، بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق الفحص بعد قبول المحاسب القانوني للارتباط؛

(ب) إذا حدد أن التأثيرات المحتملة للتحريفات غير المُكتشفة على القوائم المالية تُعد جوهرية ومنتشرة؛

(ج) إذا كان الانسحاب ممكنًا بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

٨٣. عندما يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً مُتحفظاً بشأن القوائم المالية بسبب عدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فيجب عليه، ما لم يكن مطالباً بخلاف ذلك بموجب نظام أو لائحة، أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، حسب مقتضى الحال:

(أ) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة)، ... وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار عرض عادل)؛ أو

(ب) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار التزام).

٨٤. عند الامتناع عن إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية، يجب على المحاسب القانوني أن يبين في فقرة الاستنتاج أنه:

(أ) بسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الامتناع عن إبداء استنتاج، فإنه غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن القوائم المالية؛

(ب) وبناءً عليه، فإنه لم يُبد استنتاجاً بشأن القوائم المالية.

٨٥. في فقرة أساس الاستنتاج، وفيما يتعلق بالاستنتاج المتحفظ بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، أو عندما يمتنع المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج، فيجب عليه أن يدرج سبب أو أسباب عدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة.

تقرير المحاسب القانوني

٨٦. يجب أن يكون تقرير المحاسب القانوني عن ارتباط الفحص في صورة كتابية، وأن يحتوي على العناصر الآتية: (راجع: الفقرات أ١٢٤–أ١٢٧، أ١٤٨، أ١٥٠)

(أ) عنوان، يُشير بوضوح إلى أن التقرير أعدّه محاسب قانوني مُستقل لارتباط فحص؛

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه ظروف الارتباط.

(ج) مقدمة:

(١) تحدد القوائم المالية التي تم فحصها، بما في ذلك عنوان كل قائمة من القوائم الواردة في مجموعة القوائم المالية والتاريخ والفترة التي تغطيها كل قائمة مالية؛

(٢) تُشير إلى ملخص للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى؛

(٣) تنص على أن القوائم المالية قد تم فحصها؛

(د) وصف لمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، بما في ذلك شرح لمسؤولية الإدارة عن: (راجع: الفقرات أ١٢٨–أ١٣١)

(١) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛

(٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(ه) إذا كانت القوائم المالية قوائم مالية ذات غرض خاص:

(١) وصف للغرض الذي من أجله أُعدت القوائم المالية، وعند الضرورة، المستخدمين المستهدفين، أو الإشارة إلى إيضاح في القوائم المالية ذات الغرض الخاص يحتوي على تلك المعلومات؛

(٢) إذا كان متاحاً للإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي عند إعداد تلك القوائم المالية، إشارة ضمن شرح مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية إلى مسؤوليتها عن تحديد أن إطار التقرير المالي المنطبق يُعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة؛

(و) وصف لمسؤولية المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية، بما في ذلك الإشارة إلى هذا المعيار، وعند الاقتضاء، إلى الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ (راجع: الفقرات أ١٣٢، أ١٣٣، أ١٤٩)

(ز) وصف لفحص القوائم المالية وقيوده، مع العبارات الآتية: (راجع: الفقرة أ١٣٤)

(١) أن ارتباط الفحص المنفذ بموجب هذا المعيار هو ارتباط تأكيد محدود؛

(٢) أن المحاسب القانوني ينفذ الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها؛

(٣) أن الإجراءات المُنفَّذة في الفحص هي أقل بكثير من تلك المُنفَّذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة، وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يُبدي رأي مراجعة في القوائم المالية؛

(ح) فقرة بعنوان "الاستنتاج" تتضمن ما يلي:

(١) استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية ككل وفقاً للفقرات ٧٢-٨٥، حسب مقتضى الحال؛

(٢) إشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق المُستخدم في إعداد القوائم المالية، بما في ذلك تحديد الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي، والذي لا يكون المعايير الدولية للتقرير المالي أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمُنشآت الصغيرة والمتوسطة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؛ (راجع: الفقرات أ١٣٥-أ١٣٦)

(ط) عندما يكون استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية مُعدلاً:

(١) فقرة بعنوان مُناسب تحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المُعدَّل وفقاً للفقرات ٧٢ و٧٥-٨٥، حسب مقتضى الحال؛

(٢) فقرة بعنوان مناسب تُقدِّم وصفاً للأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل؛ (راجع: الفقرة أ١٣٧)

(ي) إشارة إلى التزام المحاسب القانوني، بموجب هذا المعيار، بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛

(ك) تاريخ تقرير المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرات أ١٤٤-أ١٤٧)

(ل) توقيع المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرة أ١٣٨)

(م) المكان الذي يمارِس فيه المحاسب القانوني عمله في الدولة.

فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المحاسب القانوني

فقرات لفت الانتباه

٨٧. قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري لفت انتباه المُستخدمين لأمر ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية، ويُعد بحسب حكم المحاسب القانوني، على قدرٍ كبيرٍ من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، يجب أن يُضمِّن المحاسب القانوني فقرة لفت انتباه في تقريره، بشرط أن يكون قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة لاستنتاج أن الأمر من غير المُرجَّح أن يكون محرفاً بشكل جوهري وفق ما هو معروض به في القوائم المالية. ولا يجوز أن تشير هذه الفقرة إلا إلى معلومات تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية.

٨٨. يجب أن يتضمن تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص فقرة لفت انتباه، تنبّه مستخدمي تقرير المحاسب القانوني إلى أن القوائم المالية مُعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص وأن القوائم المالية، نتيجة لذلك، قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. (راجع: الفقرتين أ١٣٩، أ١٤٠)

٨٩. يجب أن يُضمِّن المحاسب القانوني فقرة لفت الانتباه مباشرةً بعد الفقرة التي تحتوي على استنتاجه بشأن القوائم المالية وتحت عنوان "لفت انتباه" أو أي عنوان آخر مُناسب.

فقرات الأمور الأخرى

٩٠. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف الأمور التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المحاسب القانوني ذا صلة بفهم المستخدمين للفحص أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقريره ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب على المحاسب القانوني أن يقوم بذلك في فقرة في تقريره تحت عنوان "أمر آخر" أو أي عنوان آخر مناسب.

مسؤوليات التقرير الأخرى

٩١. قد يُطلَب من المحاسب القانوني أن يتناول مسؤوليات تقرير أخرى في تقريره عن القوائم المالية، وذلك بالإضافة إلى مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار لإعداد تقرير عن القوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، يجب أن يتناول المحاسب القانوني هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقريره تحت عنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"، أو أي عنوان آخر مناسب لمحتوى القسم، وذلك بعد القسم الوارد في التقرير بعنوان "التقرير عن القوائم المالية". (راجع: الفقرات أ١٤١–أ١٤٣)

تاريخ تقرير المحاسب القانوني

٩٢. يجب أن يؤرِّخ المحاسب القانوني تقريره بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من الأدلة المناسبة، التي تشكل أساساً لاستنتاجه بشأن القوائم المالية، بما في ذلك اقتناعه بأن: (راجع: الفقرات أ١٤٤–أ١٤٧)

(أ) جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، حسب الاقتضاء، قد تم إعدادها؛

(ب) أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقرّوا بأنهم يتحملون المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

التوثيق

٩٣. يقدِّم إعداد توثيق لأعمال الفحص أدلةً على أن الفحص قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار ووفقاً للمتطلبات النظامية والتنظيمية، عند الاقتضاء، ويقدم كذلك سجلاً كافياً ومناسباً لأساس إعداد تقرير المحاسب القانوني. ويجب على المحاسب القانوني أن يوثِّق جوانب الارتباط الآتية في الوقت المناسب، على نحوٍ يكفي لتمكين أي محاسب قانوني خبير لم تكن له صلة سابقة بالارتباط من فهم ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٥١)

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بهذا المعيار والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) النتائج التي تم الحصول عليها من الإجراءات، واستنتاجات المحاسب القانوني المبنية على أساس تلك النتائج؛

(ج) الأمور المهمة التي تظهر أثناء الارتباط واستنتاجات المحاسب القانوني المتوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة المتخذة في التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٩٤. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة على النحو المطلوب في هذا المعيار، يجب على المحاسب القانوني تسجيل:

(أ) الشخص القائم بالأعمال وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ب) الشخص الذي فحص العمل المنفذ لغرض رقابة جودة الارتباط، وتاريخ ومدى هذا الفحص.

٩٥. يجب على المحاسب القانوني أيضاً أن يوثّق المناقشات التي جرت مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم عندما تكون لتلك المناقشات صلة بأداء الفحص للأمور المُهمّة التي ظهرت أثناء الارتباط، بما في ذلك طبيعة تلك الأمور.

٩٦. إذا اكتشف المحاسب القانوني خلال سير الارتباط، معلومات غير متّسقة مع نتائجه فيما يتعلق بالأمور المُهمّة التي تؤثر على القوائم المالية، فيجب عليه أن يوثِّق الكيفية التي تم بها التعامل مع عدم الاتساق.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ١، ٢)

أ١. عند تنفيذ فحص للقوائم المالية، قد يكون مطلوباً من المحاسب القانوني الالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، ربما تكون مختلفة عن المتطلبات الواردة في هذا المعيار. وعلى الرغم من أن المحاسب القانوني قد يجد جوانب من هذا المعيار معينة له في مثل هذه الظروف، فإنه من مسؤوليته ضمان الالتزام بجميع الالتزامات القانونية والتنظيمية والمهنية ذات الصلة.

عمليات فحص المعلومات المالية لمكونات المجموعة في سياق مراجعة القوائم المالية لمجموعة مُنشآت

أ٢. قد يطلب مراجع القوائم المالية لمجموعة منشآت تنفيذ ارتباطات فحص وفقاً لهذا المعيار للمنشآت المكونة للمجموعة.[٦] وقد يصاحب أي ارتباط فحص من ذلك القبيل يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار، طلب من مراجع المجموعة بتنفيذ أعمال أو إجراءات إضافية حسب الحاجة في ظل ظروف ارتباط مراجعة المجموعة.

العلاقة بالمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) (راجع: الفقرة ٤)

أ٣. يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن إرساء وصون نظامه الخاص برقابة جودة ارتباطات التأكيد، بما في ذلك ارتباطات الفحص. وتستهدف تلك المسؤوليات إرساء:

- نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب؛
- سياسات المكتب المصممة لتحقيق أهداف نظام رقابة الجودة، وإجراءات المكتب لتطبيق ومتابعة الالتزام بتلك السياسات، بما في ذلك السياسات والإجراءات التي تتناول كلاً من العناصر الآتية:
  - مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب.
  - المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.
  - قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
  - الموارد البشرية.

---

[٦] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة أ٥٢

- تنفيذ الارتباط.
- المتابعة.

أ٤. بموجب معيار رقابة الجودة (١)، فإن المكتب يتحمل التزاماً بإرساء نظام لرقابة الجودة وصونه ليوفر له تأكيداً معقولاً بأن:

(أ) المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباط مناسبة في ظل الظروف القائمة.[٧]

أ٥. تُعد المتطلبات الوطنية التي تتناول مسؤوليات المكتب عن إنشاء وصون نظام لرقابة الجودة أنها ذات متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (١) عندما تتناول جميع العناصر المشار إليها في الفقرة أ٣ وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في معيار رقابة الجودة (١).

الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية (راجع: الفقرات ٥–٨، ١٤)

أ٧. قد يتم تنفيذ عمليات الفحص في ظل مجموعة متنوعة من الظروف. فعلى سبيل المثال، قد يكون الفحص مطلوباً للمُنشآت المُعفاة من متطلبات المراجعة الإلزامية المنصوص عليها في نظام أو لائحة. وقد يُطلب تنفيذ عمليات الفحص أيضاً على أساس اختياري، مثلما هو الحال فيما يتصل بإعداد التقارير المالية وفاءً لترتيبات بموجب شروط عقد خاص، أو لدعم ترتيبات التمويل.

الأهداف (راجع: الفقرة ١٥)

أ٨. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني الامتناع عن إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية في الحالات الآتية:

(أ) إذا أصدر المحاسب القانوني تقريراً، أو كان مطلوباً منه إصدار تقرير عن الارتباط؛

(ب) إذا لم يكن قادراً على تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية بسبب عدم قُدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، وخلص إلى أن التأثيرات المحتملة للتحريفات غير المُكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت، قد تكون جوهرية وأيضاً منتشرة.

أ٩. قد ينشأ الوضع الذي يكون فيه المحاسب القانوني غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة في ارتباط فحص (يُشار إلى تلك الحالة بلفظ "قيد على النطاق") عن:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة؛ أو

(ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المحاسب القانوني؛ أو

(ج) قيود مفروضة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في المُنشأة.

أ١٠. يضع هذا المعيار متطلبات ويقدم إرشادات للمحاسب القانوني عندما يواجه قيداً على نطاق عمله، سواءً قبل قبول ارتباط الفحص أو أثناء الارتباط.

التعريفات (راجع: الفقرة ١٦)

استخدام مُصطلحي "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة"

أ١١. تختلف المسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بين الدول، وبين المنشآت بمُختلف أنواعها. وتؤثر هذه الاختلافات على طريقة تطبيق المحاسب القانوني لمتطلبات هذا المعيار المتعلقة بالإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وبناءً عليه، فإن العبارة "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال" المُستخدمة في مواضع مُختلفة من هذا المعيار يُقصد منها تنبيه المحاسب القانوني لحقيقة أن البيئات المختلفة التي تعمل فيها المُنشآت قد توجد فيها هياكل وترتيبات مُختلفة للإدارة والحوكمة.

أ١٢. تقع المسؤوليات المختلفة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية والتقرير المالي الخارجي إمّا على عاتق الإدارة أو المكلفين بالحوكمة وفقاً لعوامل مثل:

---

[٧] معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ١١

- موارد المنشأة وهيكلها؛
- الأدوار الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المُنشأة على النحو المنصوص عليه في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو إذا كانت المُنشأة غير خاضعة للتنظيم، ففي أي ترتيبات حوكمة أو مُساءلة رسمية موضوعة للمُنشأة (على سبيل المثال، على النحو المُسجل في العقود أو النظام الأساسي للمُنشأة أو في أي نوع آخر من وثائق التأسيس الخاصة بالمنشأة).

وعلى سبيل المثال، لا يوجد في المُنشآت الصغيرة غالباً فصل بين أدوار الإدارة والحوكمة. وفي المُنشآت الأكبر، غالباً ما تكون الإدارة هي المسؤولة عن تنفيذ أعمال أو أنشطة المُنشأة وإعداد التقارير عنها، في حين يُشرِف المكلفون بالحوكمة على الإدارة. وفي بعض الدول، تكون مسؤولية إعداد القوائم المالية للمُنشأة ضمن المسؤوليات النظامية للمكلفين بالحوكمة، وفي بعض الدول الأخرى تكون ضمن مسؤوليات الإدارة.

التأكيد المحدود – استخدام مصطلح ما يكفي من الأدلة المناسبة (راجع: الفقرة ١٧(و))

أ١٣. يلزم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من الإجراءات المنفذة خلال سير الفحص.

القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار (راجع: الفقرة ١٨)

أ١٤. لا يلغي هذا المعيار الأنظمة واللوائح التي تحكم فحص القوائم المالية. وفي حالة اختلاف الأنظمة أو اللوائح عن المتطلبات الواردة في هذا المعيار، فإن القيام بالفحص وفقاً للأنظمة واللوائح فقط سيُعد تلقائياً غير مستوفٍ لمتطلبات هذا المعيار.

المتطلبات الأخلاقية (راجع: الفقرة ٢١)

أ١٥. يحدد الجزء (أ) من قواعد أخلاقيات المهنة المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية التي يجب على المحاسب القانوني الالتزام بها، ويوفر إطاراً مفاهيمياً لتطبيق تلك المبادئ. وتتمثل المبادئ الأساسية فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(ه) السلوك المهني.

وتوضح قواعد سلوك وآداب المهنة كيفية تطبيق الإطار المفاهيمي في مواقف معينة. وعند الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة، يلزم تحديد المهددات التي تواجه التزام المحاسب القانوني بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ويلزم معالجة تلك المهددات بشكل مناسب.

أ١٦. في حال تنفيذ ارتباط لفحص القوائم المالية، تتطلب قواعد سلوك وآداب المهنة أن يكون المحاسب القانوني مُستقلاً عن المُنشأة التي يتم فحص قوائمها المالية. وتصف قواعد سلوك وآداب المهنة الاستقلال بأنه يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويحفظ استقلال المحاسب القانوني قدرة المحاسب القانوني على تكوين استنتاج دون التأثر بالمؤثرات التي يمكن أن تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال قدرة المحاسب القانوني على التصرف بنزاهة وعلى التحلي بالموضوعية وعلى الالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

نزعة الشك المهني والحكم المهني

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٢٢)

أ١٧. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء تقييم نقدي للأدلة عند إجراء فحص. وينطوي ذلك على البحث عن أوجه عدم الاتساق والتحري عن الأدلة المتناقضة، والتشكيك في إمكانية الاعتماد على الردود على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة. وينطوي أيضاً على النظر في كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في ضوء ظروف الارتباط القائمة.

أ١٨. تتضمن نزعة الشك المهني الانتباه، على سبيل المثال، لما يلي:

- الدليل الذي يتعارض مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها.
- المعلومات التي تستدعي التشكيك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة.
- الظروف التي قد تشير إلى إمكانية وجود غش.
- أي ظروف أخرى توحي بالحاجة لتنفيذ إجراءات إضافية.

أ١٩. من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية الفحص إذا أراد المحاسب القانوني، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:

- عدم ملاحظة الظروف غير المألوفة.
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من الأدلة المتحصل عليها.
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة في الفحص، وتقويم نتائج هذه الإجراءات.

أ٢٠. لا يُتوقع من المحاسب القانوني أن يتجاهل خبرته السابقة حول أمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يعفي المحاسب القانوني من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني، ولا يسمح له بأن يرضى بأدلة غير كافية لغرض الفحص.

الحكم المهني (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٢١. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط الفحص. وذلك لأن تفسير المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ومتطلبات هذا المعيار، والحاجة لاتخاذ قرارات مدروسة أثناء تنفيذ ارتباط الفحص، يتطلب تطبيق المعارف والخبرات ذات الصلة على حقائق وظروف الارتباط. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة:

- فيما يتعلَّق بالقرارات المتعلقة بالأهمية النسبية، وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المُستخدمة للوفاء بمتطلبات هذا المعيار، وجمع الأدلّة.
- عند تقويم ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها من الإجراءات المُنفَّذة تُقلل من خطر الارتباط إلى مستوى مقبول في ظل ظروف الارتباط.
- عند النظر في اجتهادات الإدارة عند تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة.
- عند تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية استناداً إلى الأدلة التي تم الحصول عليها، بما في ذلك النظر في مدى معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

أ٢٢. تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المحاسب القانوني في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب محاسب قانوني ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته، بما في ذلك عند استخدام مهارات وأساليب التأكيد، في تطوير الكفاءات اللازمة لتحقيق أحكام معقولة. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل أثناء الارتباط، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب داخل المكتب أو خارجه، المحاسب القانوني في القيام بأحكام مدروسة ومعقولة.

أ٢٣. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أي ارتباط بعينه على الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني أثناء الارتباط، بما في ذلك:

- المعرفة المُكتسبة من الارتباطات التي نُفِّذت فيما يتعلق بالقوائم المالية للمُنشأة في فترات سابقة، حيثما أمكن.
- فهم المحاسب القانوني للمُنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظامها المحاسبي، وتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق في صناعة المنشأة.
- مدى حاجة إعداد وعرض القوائم المالية إلى ممارسة الإدارة للاجتهاد.

أ٢٤ . يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس التطبيق الكفؤ لمبادئ التأكيد والمحاسبة وما إذا كان الحكم يُعد مناسباً في ضوء، وبما يتسق مع، الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني حتى تاريخ تقريره.

أ٢٥ . يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة الارتباط. وينبغي أيضاً توثيقه بصورة سليمة وفقاً لهذا المعيار. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو الأدلة التي تم الحصول عليها.

رقابة الجودة على مستوى الارتباط (راجع: الفقرتين ٢٤، ٢٥)

أ٢٦ . تشمل مهارات وأساليب التأكيد:

- تطبيق نزعة الشك المهني والحكم المهني لتخطيط وتنفيذ ارتباط التأكيد، بما في ذلك الحصول على الأدلة وتقويمها؛
- فهم نُظُم المعلومات ودور الرقابة الداخلية والقيود المفروضة عليها؛
- ربط النظر في الأهمية النسبية ومخاطر الارتباط بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص؛
- تطبيق الإجراءات المناسبة لارتباط الفحص، وهو ما قد يشمل أنواعاً أخرى من الإجراءات إضافةً إلى الاستفسارات والإجراءات التحليلية (مثل التقصي وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والملاحظة والمصادقة)؛
- ممارسات التوثيق المنهجية؛
- تطبيق المهارات والممارسات ذات الصلة بكتابة التقارير لارتباطات التأكيد.

أ٢٧ . في سياق نظام رقابة الجودة بالمكتب، تتحمل فرق الارتباط مسؤولية تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على الارتباط، وتزويد المكتب بالمعلومات الملائمة لتمكينه من التفعيل السليم لذلك الجزء المتعلق بالاستقلال من نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب.

أ٢٨ . تؤكِّد تصرُّفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة في كل ارتباط من ارتباطات الفحص، على حقيقة أن الجودة هي أمر أساسي عند تنفيذ ارتباط الفحص، والأهمية التي يمثلها ما يلي لجودة ارتباط الفحص:

(أ) تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية.

(ب) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المنطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة.

(ج) إصدار تقرير عن الارتباط يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة.

(د) قدرة فريق الارتباط على إثارة الشكوك دون الخوف من ردود الفعل الانتقامية.

أ٢٩ . ما لم تشر المعلومات المقدمة من المكتب أو من الأطراف الأخرى إلى غير ذلك، يحق لفريق الارتباط أن يعتمد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب. فعلى سبيل المثال، يمكن لفريق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

- الكفاءة المهنية للعاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- الاستقلال من خلال جمع معلومات الاستقلال الملائمة والإبلاغ بها.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال نُظُم القبول والاستمرار.
- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.

وعند النظر في أوجه القصور المحددة في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب، والتي قد تؤثر على ارتباط الفحص، فقد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط في التدابير التي اتخذها المكتب لتدارك أوجه القصور تلك.

أ٣٠ . لا يشير وجود وجه من أوجه القصور في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط الفحص وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

تعيين فرق الارتباط (راجع: الفقرة ٢٥(ب))

أ٣١. عند النظر في القدرات والكفاءات المناسبة المتوقعة من فريق الارتباط ككل، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان بعض الأمور المتعلقة بالفريق مثل:

- فهم ارتباطات الفحص ذات الطبيعة ودرجة التعقيد المماثلة، والخبرة العملية فيها وذلك من خلال المشاركة والتدريب المناسبين.
- فهم المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
- الخبرة الفنية، بما في ذلك الخبرة في تقنية المعلومات ذات الصلة ومجالات المحاسبة والمراجعة المتخصصة.
- المعرفة بالقطاع ذي الصلة الذي يعمل فيه العميل.
- القدرة على تطبيق الحكم المهني.
- فهم سياسات واجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة ٢٥(د)(١))

أ٣٢. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) أن يحصل المكتب على المعلومات التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة قبل قبول الارتباط مع عميل جديد، وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في ارتباط قائم، وعند النظر في قبول ارتباط جديد مع عميل حالي. وقد تشمل المعلومات التي تُساعد الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديد ما إذا كان من المناسب قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في هذه العلاقات والارتباطات، معلومات تتعلق بما يلي:

- نزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة؛
- الأمور المهمة التي ظهرت أثناء ارتباط الفحص الحالي أو ارتباط فحص سابق، وما يترتب عليها من آثار على استمرار العلاقة.

أ٣٣. إذا كان لدى الشريك المسؤول عن الارتباط سبب يدعوه إلى الشك في نزاهة الإدارة لدرجة من المرجَّح أن تؤثِّر على التنفيذ السليم للفحص، فمن غير المناسب عندئذٍ، وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، قبول الارتباط، ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب نظام أو لائحة، لأن القيام بذلك قد يؤدي إلى الربط بين المحاسب القانوني والقوائم المالية للمُنشأة بطريقة غير مناسبة.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٣٤. ينظر المحاسب القانوني في استمرار الارتباط والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك الاستقلال، طوال مدة الارتباط كلما تغيرت ظروف ووقعت أحداث. ويؤدي تنفيذ الإجراءات المبدئية على استمرار العلاقة مع العميل وتقويم المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة (بما فيها الاستقلال) في بداية الارتباط إلى توفير المعلومات التي يحتاج إليها المحاسب القانوني لاتخاذ القرارات والتصرفات اللازمة قبل تنفيذ الأنشطة المهمة الأخرى للارتباط.

العوامل التي تؤثر على قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٣٥. لا يمكن قبول ارتباطات التأكيد إلا عندما تتوفر في الارتباط خصائص مُعيّنة[٨] تكون مواتية لتحقيق أهداف المحاسب القانوني المحددة للارتباط.

الغرض المنطقي (راجع: الفقرة ٢٩(أ)(١))

أ٣٦. قد لا يكون مرجحاً أن يكون للارتباط غرض منطقي، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان هناك قيد كبير على نطاق عمل المحاسب القانوني؛ أو

---

[٨] إطار التأكيد، الفقرة ١٧

(ب) إذا كان المحاسب القانوني يشتبه في أن الطرف القائم بالتكليف يعتزم ربط اسم المحاسب القانوني بالقوائم المالية بطريقة غير مناسبة؛ أو

(ج) إذا كان المقصود من الارتباط الوفاء بمتطلبات الالتزام بأنظمة أو لوائح ذات صلة وكانت تلك الأنظمة أو اللوائح تتطلب إجراء مراجعة للقوائم المالية.

مناسبة ارتباط الفحص (راجع: الفقرة ٢٩(أ)(٢))

أ٣٧. عندما يُشير فهم المحاسب القانوني المبدئي لظروف الارتباط إلى أن قبول ارتباط الفحص لن يكون مناسباً، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان التوصية بتنفيذ نوع آخر من الارتباطات. وقد يرى المحاسب القانوني، بناءً على الظروف، أن تنفيذ ارتباط مراجعة، على سبيل المثال، قد يكون أكثر مناسبة من تنفيذ ارتباط فحص. وفي حالات أخرى، إذا كانت ظروف الارتباط تحول دون تنفيذ ارتباط تأكيد، فقد يوصي المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تجميع أو ارتباط خدمات مُحاسبية أخرى، حسب مقتضى الحال.

المعلومات اللازمة لتنفيذ ارتباط الفحص (راجع: الفقرة ٢٩(ج))

أ٣٨. من أمثلة المواقف التي قد تتوفر فيها أسباب تدعو المحاسب القانوني إلى الشك في توفر المعلومات اللازمة لتنفيذ الفحص أو في إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات، أن يكون هناك اشتباه في أن السجلات المحاسبية اللازمة لأغراض تنفيذ الإجراءات التحليلية، غير دقيقة أو غير مُكتملة بدرجة كبيرة. ولا يُعد هذا الاعتبار موجّهًا نحو الحاجة التي تطرأ أحيانًا في سياق ارتباط الفحص لمساعدة الإدارة عن طريق التوصية بتعديل القيود اللازمة لاستكمال القوائم المالية المُعدَّة من جانب الإدارة.

الشروط المسبقة لقبول ارتباط الفحص (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٣٩. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني أن يتأكد أيضاً من بعض الأمور، التي من الضروري أن يتفق عليها المحاسب القانوني وإدارة المُنشأة، والتي تقع في نطاق سيطرة المُنشأة، وذلك قبل قبول المحاسب القانوني للارتباط.

إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ٣٠(أ))

أ٤٠. من شروط قبول ارتباط التأكيد أن تكون الضوابط[٩] المشار إليها في تعريف ارتباط التأكيد مناسبة ومتاحة للمستخدمين المستهدفين.[١٠] ولأغراض هذا المعيار، فإن إطار التقرير المالي المنطبق يوفر الضوابط التي يستخدمها المحاسب القانوني لفحص القوائم المالية، بما في ذلك عند الاقتضاء، العرض العادل للقوائم المالية. بعض أطر التقرير المالي هي أطر للعرض العادل والبعض الآخر أطر التزام. وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق شكل القوائم المالية ومحتواها، بما في ذلك ما يمثل مجموعةً كاملةً من القوائم المالية.

مدى قبول إطار التقرير المالي المنطبق

أ٤١. بدون وجود إطار مقبول للتقرير المالي، لن يكون لدى الإدارة أساس مناسب لإعداد القوائم المالية، ولن يكون لدى المحاسب القانوني ضوابط مناسبة لفحص القوائم المالية.

أ٤٢. يُحدد المحاسب القانوني مدى قبول إطار التقرير المالي المُطبَّق في القوائم المالية، في سياق فهمه لهوية مستخدمي القوائم المالية المستهدفين. والمستخدمون المستهدفون هم الشخص أو الأشخاص أو فئة الأشخاص الذين يعد لهم المحاسب القانوني التقرير. وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقرؤون تقرير التأكيد، ولاسيّما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير.

أ٤٣. في العديد من الحالات، وفي حال غياب أي مؤشرات على خلاف ذلك، يمكن أن يفترض المحاسب القانوني أن إطار التقرير المالي المنطبق مقبول (على سبيل المثال، إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة في دولة ما ليتم استخدامه في إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام لأنواع معينة من المُنشآت).

---

[٩] إطار التأكيد، الفقرة ٣٤

[١٠] إطار التأكيد، الفقرة ١٧(ب)(٢)

أ٤٤. تشمل العوامل ذات الصلة بتحديد المحاسب القانوني لمدى قبول إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية ما يلي:

- طبيعة المنشأة (على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح).
- غرض القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كان قد تم إعدادها للوفاء بالاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين، أو الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين).
- طبيعة القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كانت القوائم المالية مجموعة كاملة من القوائم المالية أو قائمة مالية واحدة).
- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق منصوصاً عليه في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.

أ٤٥. إذا كان إطار التقرير المالي المُستخدم لإعداد القوائم المالية غير مقبول في ضوء الغرض من القوائم المالية، ولم توافق الإدارة على استخدام إطار تقرير مالي يُعد مقبولاً من وجهة نظر المحاسب القانوني، فإن المحاسب القانوني ملزم بموجب هذا المعيار برفض الارتباط.

أ٤٦. قد تظهر أوجه قصور في إطار التقرير المالي المنطبق، تشير إلى أن الإطار غير مقبول، وذلك بعد قبول ارتباط الفحص. وعندما لا يكون استخدام ذلك الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فقد تقرر الإدارة اعتماد إطار آخر يمكن قبوله. وعندما تقرر الإدارة ذلك، يكون مطلوباً من المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار أن يتفق مع الإدارة على الشروط الجديدة لارتباط الفحص التي تعكس التغيير في إطار التقرير المالي المنطبق.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٣٠(ب)، ٣٧(ه))

أ٤٧. القوائم المالية التي تخضع للفحص هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة والتي أعدتها إدارة المنشأة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة. ولا يفرض هذا المعيار مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا يلغي الأنظمة واللوائح التي تنظم مسؤوليات كل منهم. ومع ذلك، فإن الفحص وفقاً لهذا المعيار يُنفَّذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا بمسؤوليات معينة تُعد ضرورية للقيام بالفحص. ولا يُعفي فحص القوائم المالية الإدارة والمكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم.

أ٤٨. باعتباره جزءاً من مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، تُعد الإدارة مطالبة بممارسة الاجتهاد عند إجراء التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل الظروف القائمة، ومطالبة باختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة. وتُنفذ هذه الاجتهادات في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

أ٤٩. نظراً لأهمية الشروط المُسبقة للقيام بفحص القوائم المالية، فإن هذا المعيار يتطلب من المحاسب القانوني أن يحصل، قبل قبول ارتباط الفحص، على موافقة من الإدارة بأنها تفهم مسؤولياتها. ويمكن أن يحصل المحاسب القانوني على موافقة الادارة إما شفوياً أو كتابياً. ومع ذلك، تُسجَّل موافقة الإدارة لاحقاً ضمن شروط الارتباط المكتوبة.

أ٥٠. إذا لم تُقرّ الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالقوائم المالية، أو إذا لن يقروا بها لاحقاً، فليس من المناسب قبول الارتباط ما لم يكن المحاسب القانوني مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. وفي الظروف التي يكون المحاسب القانوني مطالباً فيها بقبول ارتباط الفحص، فإنه قد يحتاج لأن يشرح للإدارة والمكلفين بالحوكمة، عندما يكونون مختلفين، أهمية هذه الأمور وانعكاساتها على الارتباط.

اعتبارات إضافية عندما تكون صيغة تقرير المحاسب القانوني مفروضة بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرتين ٣٤، ٣٥)

أ٥١. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني ألا يفيد بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلباته ذات الصلة بارتباط الفحص. وقد يفرض نظام أو لائحة أموراً تتعلق بارتباط ما ومن شأن هذه الأمور أن تتسبب عادةً في رفض المحاسب القانوني للارتباط، إن كان ذلك ممكناً، على سبيل المثال، إذا:

- اعتبر المحاسب القانوني أن إطار التقرير المالي المفروض بموجب النظام أو اللائحة غير مقبول؛ أو
- كان التنسيق أو الصيغة المفروضة لتقرير المحاسب القانوني بشكل أو مصطلحات مختلفة إلى حد كبير عن التنسيق أو الصيغة المطلوبة بموجب هذا المعيار.

ووفقاً لهذا المعيار، فإن الفحص الذي يتم في هذه الحالات لا يكون مستوفياً لمتطلبات هذا المعيار، ولا يمكن للمحاسب القانوني أن يفيد بالتزامه بهذا المعيار في التقرير الصادر للارتباط. وعلى الرغم من أن المحاسب القانوني غير مسموح له بأن يفيد بالتزامه بهذا المعيار، إلا أنه يُشجَّع على تطبيق هذا المعيار، بما في ذلك متطلبات التقرير، إلى أقصى مدى ممكن عملياً. وتجنباً لسوء الفهم، قد ينظر المحاسب القانوني في تضمين عبارة في التقرير تفيد بأن الفحص لم يتم وفقاً لهذا المعيار، إن كان ذلك مناسباً.

الاتفاق على شروط الارتباط

خطاب الارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب (راجع: الفقرة ٣٧)

أ٥٢. من مصلحة كل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وكذلك المحاسب القانوني، أن يُرسِل المحاسب القانوني خطاب ارتباط قبل تنفيذ ارتباط الفحص، للمساعدة في تجنب حالات سوء الفهم فيما يخص الارتباط.

شكل ومحتوى خطاب الارتباط

أ٥٣. قد يختلف شكل ومحتوى خطاب الارتباط لكل ارتباط. وبالإضافة إلى تضمنين الأمور التي يتطلبها هذا المعيار، فقد يشير خطاب الارتباط، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك محاسبين قانونيين وخبراء آخرين في ارتباط الفحص.
- الترتيبات التي سيتم القيام بها مع المحاسب القانوني السابق، إن وجد، في حالة إجراء ارتباط لمنشأة لأول مرة.
- حقيقة أن ارتباط الفحص لن يفي بأي متطلبات نظامية أو متطلبات تخص طرفاً ثالثاً لإجراء مراجعة.
- التوقع بأن الإدارة ستقدم إفادات مكتوبة للمحاسب القانوني.
- موافقة الإدارة على إبلاغ المحاسب القانوني بالحقائق التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على دراية بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المحاسب القانوني وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.
- مطالبة الإدارة بتأكيد استلامها لخطاب الارتباط وموافقتها على شروط الارتباط الموضحة في الخطاب.

فحص مكونات مجموعات المُنشآت

أ٥٤. قد يطلب مراجع القوائم المالية لمجموعة مُنشآت أن ينفذ محاسب قانوني فحصاً للمعلومات المالية لمُنشأة من مكونات المجموعة. وبناءً على تعليمات مراجع المجموعة، قد ينفَّذ فحص للمعلومات المالية الخاصة بأحد المكونات وفقاً لهذا المعيار. وقد يُحدد مراجع المجموعة أيضاً إجراءات إضافية لاستكمال العمل الذي تم للفحص المنفذ بموجب هذا المعيار. وعندما يكون المحاسب القانوني الذي يقوم بالفحص هو مراجع القوائم المالية للمكوِّن، فإن الفحص لا يُعد مُنفَّذاً وفقاً لهذا المعيار.

مسؤوليات الإدارة المفروضة بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة ٣٧(هـ))

أ٥٥. إذا خلص المحاسب القانوني، في ظل ظروف الارتباط، إلى أنه ليس من الضروري تسجيل شروط معينة للارتباط في خطاب الارتباط، فإن المحاسب القانوني يظل مطالباً بالسعي للحصول على الموافقة المكتوبة المطلوبة بموجب هذا المعيار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، والتي تفيد بأنهم يقرّون ويفهمون مسؤولياتهم المنصوص عليها في هذا المعيار. ويجوز في هذه الموافقة المكتوبة استخدام الصيغة المنصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تحدد مسؤوليات للإدارة تُعادل في تأثيرها تلك المبينة في هذا المعيار.

مثال توضيحي لخطاب الارتباط (راجع: الفقرة ٣٧)

أ٥٦. يحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب ارتباط الفحص.

الارتباطات المتكررة (راجع: الفقرة ٣٨)

أ٥٧. قد يقرر المحاسب القانوني عدم إرسال خطاب ارتباط جديد، أو أي اتفاق آخر مكتوب في كل فترة. إلا أن العوامل الآتية قد تُشير إلى أنه من المناسب تعديل شروط ارتباط الفحص أو تذكير الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بشروط الارتباط القائمة:

- أي مؤشر على سوء فهم الإدارة لهدف ونطاق الفحص.
- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط.
- تغيير حديث في الإدارة العليا للمنشأة.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقرير المالي المنطبق.

قبول التغيير في شروط ارتباط الفحص

طلب تغيير شروط ارتباط الفحص (راجع: الفقرة ٣٩)

أ٥٨. قد ينتج طلب المُنشأة للمحاسب القانوني بتغيير شروط ارتباط الفحص عن عوامل من بينها:

- تغير في الظروف يؤثر على الحاجة للخدمة.
- إساءة فهم طبيعة ارتباط الفحص الذي طُلب ابتداءً.
- وجود قيد على نطاق ارتباط الفحص، سواءً كان مفروضاً من الإدارة أو تسببت فيه ظروف أخرى.

أ٥٩. قد يُعد التغير في الظروف الذي يؤثر على احتياجات المنشأة أو حدوث سوء فهم لطبيعة الخدمة المطلوبة ابتداءً أساساً منطقياً لطلب إدخال تغيير على شروط ارتباط الفحص.

أ٦٠. وعلى العكس من ذلك، قد لا يعد التغير معقولاً إذا كان من الواضح أنه يتعلق بمعلومات غير صحيحة أو غير مكتملة أو غير مرضية بأية طريقة أخرى. ولعل من أمثلة ذلك عدم قدرة المحاسب القانوني على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لبند مهم في القوائم المالية، وقيام الإدارة بطلب تغيير الارتباط إلى ارتباط خدمات ذات علاقة لتجنُّب إبداء المحاسب القانوني لاستنتاج مُعدَّل.

طلب تغيير طبيعة الارتباط (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٦١. قبل الموافقة على تغيير ارتباط الفحص إلى نوع آخر من الارتباطات أو إلى خدمة ذات علاقة، قد يحتاج المحاسب القانوني الذي تم تكليفه بأداء الفحص وفقاً لهذا المعيار إلى تقييم أي آثار قانونية أو تعاقدية للتغيير، بالإضافة للأمور الأخرى المشار إليها في هذا المعيار.

أ٦٢. إذا استنتج المحاسب القانوني أن هناك مبررات منطقية لتغيير ارتباط الفحص إلى نوع آخر من الارتباطات أو إلى خدمة ذات علاقة، فإن العمل الذي تم تنفيذه في ارتباط الفحص حتى تاريخ التغيير قد يكون ذا صلة بالارتباط الذي تم التغيير إليه؛ غير أن العمل المطلوب أداؤه والتقرير المطلوب إصداره سيكون ذلك المناسب للارتباط المعدل. وحتى لا يتم إرباك القارئ، فإن التقرير المتعلق بالارتباط الآخر أو بالخدمة ذات العلاقة لن يتضمن الإشارة إلى ما يلي:

(أ) ارتباط الفحص المطلوب ابتداءً؛ أو

(ب) أي إجراءات ربما يكون قد تم تنفيذها في ارتباط الفحص المطلوب ابتداءً، إلا عندما يتم تغيير ارتباط الفحص إلى ارتباط لتطبيق إجراءات متفق عليها فعندئذٍ تكون الإشارة إلى الإجراءات المنفذة جزءاً عادياً من التقرير.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٤٢)

أ٦٣. في ارتباط الفحص، تأخذ اتصالات المحاسب القانوني مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة شكل :

(أ) استفسارات يطرحها المحاسب القانوني أثناء تنفيذ إجراءات الفحص؛

(ب) اتصالات أخرى، في سياق إجراء اتصال متبادل فعّال لفهم الأمور الناشئة وبناء علاقة عمل بنّاءة للارتباط

أ٦٤. يختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف الارتباط. وتتضمن العوامل ذات الصلة أهمية وطبيعة الأمر وأي تصرف من المتوقع أن تتخذه الإدارة أو المكلفون بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب الإبلاغ بصعوبة كبيرة تعترض سبيل الفحص في أقرب وقت ممكن عملياً إذا كانت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المحاسب القانوني في التغلب على تلك الصعوبة.

أ٦٥. قد تقيّد الأنظمة أو اللوائح قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص إجراء اتصال أو اتخاذ أي إجراء آخر قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في تصرف غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه. وفي بعض الظروف، قد تكون التعارضات المحتملة بين التزامات المحاسب القانوني بالسرية والتزاماته بالإبلاغ محاطة بالتعقيد. وفي مثل هذه الحالات، قد ينظر المحاسب القانوني في ضرورة الحصول على مشورة قانونية.

الإبلاغ بالأمور المتعلقة بالفحص

أ٦٦. قد تشمل الأمور التي يتعين إبلاغها إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بموجب هذا المعيار ما يلي:

- مسؤوليات المحاسب القانوني في ارتباط الفحص، على النحو الوارد في خطاب الارتباط أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.
- النتائج المُهمّة للفحص، على سبيل المثال:
  - وجهة نظر المحاسب القانوني بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية.
  - النتائج المهمة من تنفيذ الإجراءات، بما في ذلك الحالات التي رأى فيها المحاسب القانوني ضرورة تنفيذ إجراءات إضافية بموجب هذا المعيار. وقد يحتاج المحاسب القانوني للتأكد من أن المكلفين بالحوكمة لديهم نفس الفهم للحقائق والظروف ذات الصلة بمعاملات أو أحداث محددة.
  - الأمور الناشئة التي قد تؤدي إلى تعديل في استنتاج المحاسب القانوني.
  - الصعوبات الكبيرة، إن وجدت، التي تعترض سبيل الفحص؛ على سبيل المثال، عدم توفُّر المعلومات المتوقعة؛ أو عدم القدرة غير المتوقّعة على الحصول على الأدلة التي يراها المحاسب القانوني ضرورية للفحص؛ أو القيود المفروضة على المحاسب القانوني من الإدارة. وفي بعض الظروف، قد تُشكِّل هذه الصعوبات قيداً على النطاق قد يؤدي، إذا لم تعالجه الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، إلى تعديل استنتاج المحاسب القانوني، أو انسحاب المحاسب القانوني من الارتباط في ظروف معينة .

أ٦٧. في بعض المُنشآت، يكون هناك أشخاص مختلفين مسؤولين عن إدارة وحوكمة المُنشأة. وفي هذه الظروف، قد تتحمل الإدارة مسؤولية إبلاغ الأمور المتعلقة بالحوكمة للمكلفين بالحوكمة. وإبلاغ الإدارة للمكلفين بالحوكمة بالأمور التي يجب على المحاسب القانوني إبلاغها لا يعفي المحاسب القانوني من مسؤولية إبلاغهم بها أيضاً. غير أن قيام الإدارة بالإبلاغ عن هذه الأمور قد يؤثر على شكل أو توقيت اتصال المحاسب القانوني بالمكلفين بالحوكمة.

الاتصال بأطراف ثالثة

أ٦٨. قد يكون المحاسب القانوني مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول بالقيام، على سبيل المثال، بما يلي:

- إبلاغ سلطة تنظيمية أو تنفيذية بأمور معينة تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، يتعين على المحاسب القانوني في بعض الدول تقديم تقرير بالتحريفات إلى السلطات عندما تفشل الإدارة والمكلفون بالحوكمة في اتخاذ إجراء تصحيحي.
- تقديم نُسخ من تقارير مُعيّنة مُعدَّة للمكلفين بالحوكمة إلى السلطة التنظيمية المعنية أو إلى جهات التمويل، أو جعل تلك التقارير، في بعض الحالات، مُتاحة للعموم.

أ٦٩. قد يحتاج المحاسب القانوني للحصول على موافقة مسبقة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة قبل القيام بتزويد طرف ثالث بنسخة من بلاغاته المكتوبة، ما لم يكن ذلك مطلوباً منه بموجب الأنظمة أو اللوائح.

تنفيذ الارتباط

الأهمية النسبية عند فحص القوائم المالية (راجع: الفقرة ٤٣)

أ٧٠. ينظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وتناقش بعض أطر التقرير المالي مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض القوائم المالية. ورغم أن أطر التقرير المالي قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها توضح بشكل عام ما يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية؛
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بمزيج من كليهما؛
- أن الأحكام الخاصة بالأمور التي تُعد جوهرية لمستخدمي القوائم المالية تتم على أساس النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة. ولا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على أفراد معينين من مستخدمي القوائم المالية، ممن قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.

أ٧١. في حالة احتواء إطار التقرير المالي المنطبق على مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية، فإن هذه المناقشة توفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند تحديد الأهمية النسبية للفحص. وفي حالة عدم وجودها، فإن الاعتبارات المذكورة أعلاه توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً .

أ٧٢. يُعد تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر بتصور المحاسب القانوني لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية المستهدفين. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني أن يفترض أن المستخدمين

- يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة وللأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛
- يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفحصها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛
- يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛
- يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

وما لم يكن ارتباط الفحص منفذاً لقوائم مالية تستهدف تلبية احتياجات معينة لمستخدمين محددين، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير.

أ٧٣. يكون حكم المحاسب القانوني بشأن الأمور التي تُعدّ مهمة نسبياً فيما يتعلق بالقوائم المالية ككل هو نفسه بغض النظر عن مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني كأساس لإبداء الاستنتاج بشأن القوائم المالية .

إعادة النظر في الأهمية النسبية (راجع: الفقرة ٤٤)

أ٧٤. قد يحتاج تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل إلى إعادة نظر أثناء الارتباط نتيجةً لما يلي:

- حدوث تغير في الظروف أثناء الفحص (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بالتخلص من جزء رئيسي من أعمال المنشأة).
- ظهور معلومات جديدة أو حدوث تغير في فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها نتيجة لتنفيذ إجراءات الفحص وفقاً لهذا المعيار (على سبيل المثال، إذا تبين أثناء الفحص أن النتائج المالية الفعلية من المرجح أن تكون مختلفة إلى حد كبير عن النتائج المالية المتوقعة في نهاية الفترة والتي استخدمت في البداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل).

فهم المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ٤٥، ٤٦)

أ٧٥. يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد مدى الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها لتنفيذ فحص القوائم المالية للمنشأة وفقاً لهذا المعيار. ويتمثل الاعتبار الأساسي للمحاسب القانوني في معرفة ما إذا كان الفهم الذي تم التوصل إليه يُعد كافياً لتحقيق أهداف المحاسب القانوني من تنفيذ الارتباط. ويعد اتساع وعمق الفهم الشامل الذي يتوصل إليه المحاسب القانوني أقل مما لدى الإدارة .

أ٧٦. يُعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها آلية ديناميكية مستمرة تنطوي على جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها طوال ارتباط الفحص. ويتوصل المحاسب القانوني إلى هذا الفهم ويقوم بتطبيقه بشكل متكرر طوال مدة تنفيذ الارتباط، ويتم تحديث هذا الفهم كلما طرأت تغيرات على الظروف والأوضاع القائمة. وتعتمد الإجراءات المبدئية لقبول الارتباط والاستمرار فيه في وقت بدء ارتباط الفحص على فهم المحاسب القانوني المبدئي للمنشأة وظروف الارتباط. وعند الاستمرار في علاقة مع أحد العملاء، يشمل فهم المحاسب القانوني المعرفة التي حصل عليها المحاسب القانوني من الارتباطات السابقة التي نفذها فيما يتعلق بالقوائم المالية للمنشأة والمعلومات المالية الأخرى

أ٧٧. يضع الفهم إطاراً مرجعياً يخطط المحاسب القانوني في نطاقه لارتباط الفحص ويقوم بتنفيذه، ويمارس في نطاقه الحكم المهني طوال مدة الارتباط. وعلى وجه الخصوص، يجب أن يكون الفهم كافياً لتمكين المحاسب القانوني من تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية، وتوفير ما يلزم من معلومات لمنهج المحاسب القانوني في تصميم الإجراءات وتنفيذها للتعامل مع تلك المجالات.

أ٧٨. عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، قد ينظر المحاسب القانوني أيضاً فيما يلي:

- ما إذا كانت المنشأة تُعد مكوناً في مجموعة منشآت، أو أنها منشأة زميلة لمنشأة أخرى.
- تعقيد إطار التقرير المالي
- التزامات أو متطلبات التقرير المالي للمنشأة وما إذا كانت تلك الالتزامات أو المتطلبات قائمة بموجب نظام أو لائحة منطبقة أو قائمة في سياق ترتيبات تقرير مالي اختيارية محددة بموجب ترتيبات رسمية للحوكمة والمساءلة، على سبيل المثال، بموجب ترتيبات تعاقدية مع طرف ثالث.
- الأحكام ذات الصلة في الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة والضريبة ومعاشات التقاعد .
- مستوى تطور هيكل إدارة المنشأة وحوكمتها فيما يتعلق بإدارة السجلات المحاسبية للمنشأة ونُظُم التقرير المالي فيها التي يعتمد عليها إعداد القوائم المالية، والإشراف على تلك السجلات والنُظم. وتضم المنشآت الأصغر غالباً عدداً أقل من الموظفين، مما قد يؤثر على كيفية ممارسة الإدارة لمهام الإشراف. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون من الممكن عملياً الفصل في

الواجبات. ومع ذلك، فإن المدير المالك في المنشأة الصغيرة التي يديرها مالكها قد يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية مقارنة بالمنشآت الأكبر. وقد يعوض هذا الإشراف عن الفرص المحدودة عادةً للفصل في الواجبات

- "نهج الإدارة العليا" وبيئة الرقابة في المنشأة، اللذين يمكن للمنشأة من خلالهما التعامل مع المخاطر المتعلقة بالتقرير المالي والوفاء بالتزامات التقرير المالي الخاصة بها.
- مستوى تطور وتعقيد نُظُم المنشأة الخاصة بالمحاسبة المالية والتقرير المالي وأدوات الرقابة المتعلقة بها التي يتم من خلالها حفظ السجلات المحاسبية للمنشأة والمعلومات المتعلقة بها .
- إجراءات المنشأة لتسجيل وتصنيف وتلخيص المعاملات وجمع المعلومات لإدراجها في القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بها .
- أنواع الأمور التي تطلبت تعديلات محاسبية في القوائم المالية للمنشأةفي الفترات السابقة.

تصميم وتنفيذ الإجراءات (راجع: الفقرتين ٤٧، ٥٥)

أ٧٩. يؤثر ما يلي على ما هو مخطط له من طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يرى المحاسب القانوني أنها ضرورية للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل الأساس اللازم لإبداء استنتاج بشأن القوائم المالية ككل:

(أ) متطلبات هذا المعيار؛

(ب) المتطلبات المحددة بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، بما في ذلك متطلبات التقرير الإضافية التي تحتوي عليها الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

أ٨٠. عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بفحص القوائم المالية لمجموعة من المنشآت، يكون التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص موجهاً نحو تحقيق أهداف المحاسب القانوني فيما يتعلق بارتباط الفحص الموضحة في هذا المعيار، ولكن في سياق القوائم المالية للمجموعة.

أ٨١. إن متطلبات هذا المعيار المتعلقة بتصميم وتنفيذ الاستفسارات والإجراءات التحليلية، والإجراءات التي تتعامل مع ظروف خاصة، تهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من تحقيق الأهداف المحددة في هذا المعيار. وتتباين ظروف ارتباطات الفحص بشكل كبير، وبالتالي يمكن أن تكون هناك ظروف قد يرى المحاسب القانوني فيها أنه من المؤثر أو الفعّال تصميم وتنفيذ إجراءات أخرى. فعلى سبيل المثال، في سياق التوصل إلى فهم للمنشأة، إذا علم المحاسب القانوني بوجود عقد مهم، فإنه قد يفضل قراءة العقد .

أ٨٢. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى فإن ذلك لا يغير من هدفه المتعلق بالوصول إلى تأكيد محدود فيما يتعلق بالقوائم المالية ككل

المعاملات المهمة أو غير المألوفة

أ٨٣. قد يهتم المحاسب القانوني بفحص السجلات المحاسبية بغية تحديد المعاملات المهمة أو غير المألوفة التي قد تتطلب اهتماماً خاصاً عند الفحص

الاستفسار (راجع: الفقرات ٤٦–٤٨)

أ٨٤. عند إجراء فحص، يشمل الاستفسار محاولة الحصول على معلومات من الإدارة والأشخاص الآخرين داخل المنشأة، على النحو الذي يراه المحاسب القانوني مناسباً في ظل ظروف الارتباط. وقد يوسع المحاسب القانوني أيضاً من نطاق الاستفسارات للحصول على البيانات غير المالية إذا كان ذلك مناسباً. ويُعد تقويم الردود المقدمة من الإدارة جزءاً لا يتجزأ من آلية الاستفسار .

أ٨٥. تبعاً لظروف الارتباط، يمكن أن تشمل الاستفسارات أيضاً استفسارات حول:

- التصرفات التي تم اتخاذها في اجتماعات الملاك والمكلفين بالحوكمة واللجان التابعة لهم، والإجراءات في الاجتماعات الأخرى، إن وجدت، التي تؤثر على المعلومات والإفصاحات الواردة في القوائم المالية.
- الاتصالات التي تلقتها المنشأة أو تتوقع تلقيها أو الحصول عليها من السلطات التنظيمية.
- الأمور الناشئة أثناء تطبيق إجراءات أخرى. وعند طرح مزيد من الاستفسارات فيما يتعلق بأوجه عدم الاتساق التي تم اكتشافها، ينظر المحاسب القانوني في مدى معقولية واتساق ردود الإدارة في ضوء النتائج التي تم الحصول عليها من الإجراءات الأخرى، ومعرفة المحاسب القانوني وفهمه للمنشأة والصناعة التي تعمل فيها.

أ٨٦. تمثل غالباً الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار المصدر الرئيسي للأدلة المتعلقة بنية الإدارة. ومع ذلك، قد تكون المعلومات المتاحة لدعم نية الإدارة محدودة. وفي تلك الحالة، فإن فهم التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ نواياها المصرح بها، والأسباب التي حددتها الإدارة لاختيار تصرف معين، وقدرة الإدارة على تنفيذ تصرف معين، قد يوفر معلومات ملائمة تؤيد الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار. ويُعدّ تطبيق نزعة الشك المهني عند تقويم الردود المقدمة من الإدارة مهماً لتمكين المحاسب القانوني من تقويم ما إذا كانت هناك أي أمور من شأنها أن تتسبب في اعتقاد المحاسب القانوني أن القوائم المالية قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري.

أ٨٧. يساعد تنفيذ إجراءات الاستفسار المحاسب القانوني أيضاً في التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها أو في تحديث هذا الفهم، حتى يكون قادراً على تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

أ٨٨. قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وفيما يتعلق بالغش، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن تلك المذكورة في هذا المعيار، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك:

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛

(ب) إبلاغ أحد المراجعين، على سبيل المثال الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛[١١]

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المحاسب القانوني، وفقاً لهذا المعيار (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال).

الاستفسار عن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع: الفقرة ٤٨(و))

أ٨٩. في المنشآت الأصغر غالباً، قد لا تُعِد الإدارة تقييماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكنها قد تعتمد بدلاً من ذلك على معرفتها بالأعمال والآفاق المستقبلية المتوقعة. وفي هذه الظروف، قد يكون من المناسب مناقشة التوقعات متوسطة وطويلة الأجل وتمويل المنشأة مع الإدارة، بما في ذلك النظر فيما إذا كانت مزاعم الإدارة لا تتعارض مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة.

الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرات ٤٦، ٤٧، ٤٩)

أ٩٠. عند إجراء فحص للقوائم المالية، يساعد تنفيذ الإجراءات التحليلية المحاسب القانوني فيما يلي:

- التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها أو في تحديث هذا الفهم، حتى يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

[١١] انظر على سبيل المثال البنود ٢٢٥-٤٤ إلى ٢٢٥-٤٨ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين

- تحديد أوجه عدم الاتساق أو الانحرافات عن الاتجاهات أو القيم أو القواعد المتوقعة في القوائم المالية، مثل مستوى تطابق القوائم المالية مع البيانات الرئيسية، بما في ذلك مؤشرات الأداء الرئيسية.

- توفير أدلة داعمة فيما يتعلق بالاستفسارات والإجراءات التحليلية الأخرى المنفذة بالفعل.

- اعتبار أنها إجراءات إضافية عندما يعلم المحاسب القانوني بأمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري. ومن أمثلة مثل هذا الإجراء الإضافي تنفيذ تحليل مقارن لأرقام الإيرادات والتكاليف الشهرية عبر مراكز الربح أو الفروع أو مكونات المنشأة الأخرى، لتقديم أدلة حول المعلومات المالية الواردة في البنود المفردة أو الإفصاحات الواردة في القوائم المالية .

أ٩١. قد يتم استخدام طرق متنوعة لتنفيذ الإجراءات التحليلية. وتتراوح هذه الطرق ما بين تنفيذ مقارنات بسيطة إلى القيام بتحليلات معقدة باستخدام أساليب إحصائية. ويمكن للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، تطبيق الإجراءات التحليلية لتقويم المعلومات المالية التي تستند إليها القوائم المالية وذلك من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتقييم النتائج للتحقق من اتساقها مع القيم المتوقعة بغية تحديد العلاقات والبنود الفردية التي تبدو غير مألوفة أو التي تختلف عن الاتجاهات أو القيم المتوقعة. وقد يقارن المحاسب القانوني المبالغ المسجلة أو النسب المحتسبة من المبالغ المسجلة بالتوقعات التي خلص إليها المحاسب القانوني من المعلومات التي حصل عليها من المصادر الملائمة. وفيما يلي أمثلة على مصادر المعلومات التي يستخدمها المحاسب القانوني في الغالب لبناء التوقعات، تبعاً لظروف الارتباط :

- المعلومات المالية الخاصة بفترة أو فترات سابقة قابلة للمقارنة، مع الأخذ في الحسبان التغيرات المعروفة.

- المعلومات المتعلقة بالنتائج التشغيلية والمالية المتوقعة، مثل الموازنات أو التنبؤات، بما في ذلك التقديرات المُستقرأة من البيانات الأولية أو السنوية .

- العلاقات بين عناصر المعلومات المالية خلال الفترة المعنية.

- المعلومات المتعلقة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة، مثل معلومات هامش الربح الاجمالي أو مقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى المبالغ مستحقة التحصيل مع متوسطات الصناعة أو مع منشآت أخرى ذات حجم مماثل في نفس الصناعة.

- العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة بها، كتكاليف الأجور إلى عدد الموظفين

أ٩٢. يستند نظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت البيانات التي سيتم استخدامها في الإجراءات التحليلية تُعد مرضية للغرض أو الأغراض المقصودة من تلك الإجراءات إلى فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها، ويتأثر هذا النظر بطبيعة ومصدر البيانات وبالظروف التي تم فيها الحصول على البيانات. وقد تكون الاعتبارات الآتية ذات صلة:

- مصدر المعلومات المتاحة. فعلى سبيل المثال، قد تزيد إمكانية الاعتماد على المعلومات إذا تم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة؛

- مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة. فعلى سبيل المثال، قد تكون بيانات الصناعة العامة بحاجة لأن يتم استكمالها أو تعديلها حتى تصبح قابلة للمقارنة بالبيانات الخاصة بمنشأة تقوم بإنتاج وبيع منتجات متخصصة؛

- طبيعة وملاءمة المعلومات المتاحة؛ ومثال ذلك، ما إذا كانت موازنات المنشأة قد تم إعدادها كنتائج يتم توقعها وليس كأهداف يتم السعي لتحقيقها؛

- المعرفة والخبرة في إعداد المعلومات، وأدوات الرقابة ذات الصلة التي تهدف إلى ضمان اكتمال المعلومات وضمان دقتها وصلاحيتها. وقد تشمل تلك الأدوات الرقابية، على سبيل المثال، أدوات الرقابة على إعداد المعلومات المتعلقة بالموازنة ومراجعتها والحفاظ عليها .

إجراءات للتعامل مع ظروف خاصة

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة ٥٢(أ) و(د))

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

أ٩٣. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

التقرير عن عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة

أ٩٤. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

(أ) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات صلة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بذلك؛ أو

(ب) لأن المحاسب القانوني قرر أن التقرير عن ذلك يُعد تصرفاً مناسباً للاستجابة لحالة عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة (انظر الفقرة أ٩٥)؛ أو

(ج) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك (انظر الفقرة أ٩٦).

أ٩٥. في بعض الحالات، قد يكون المحاسب القانوني مطالباً بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بأن يقرر عن، أو بأن ينظر فيما إذا كان من المناسب في ظل الظروف القائمة أن يقرر عن، حالات الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، إلى سلطة معنية خارج المنشأة. وعلى سبيل المثال، تتطلب قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين من المحاسب القانوني اتخاذ خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ تصرفات إضافية، قد يكون من بينها التقرير لسلطة معنية خارج المنشأة.[١٢] وتوضح قواعد أخلاقيات المهنة أن مثل ذلك التقرير لن يُعد انتهاكاً لواجب السرية الذي بموجب قواعد أخلاقيات المهنة.[١٣]

أ٩٦. حتى إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة لا تتضمن متطلبات تتناول التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، فإنها قد تمنح المحاسب القانوني الحق في التقرير عن الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة.

أ٩٧. في ظروف أخرى، قد يكون محظوراً التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة، نظراً لواجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

أ٩٨. قد ينطوي التحديد الذي تتطلبه الفقرة ٥٢(د) على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. ولذلك، يمكن للمحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب في الشبكة) أو في القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤدِ ذلك إلى انتهاك واجب السرية). وقد يأخذ المحاسب القانوني في حسبانه أيضاً الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة أمامه وفهم الانعكاسات المهنية أو القانونية لاتخاذ أي تصرف بعينه.

---

[١٢] انظر على سبيل المثال البندين ٢٢٥-٥١ و٢٢٥-٥٢ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين

[١٣] انظر على سبيل المثال البند ١٤٠-٧ والبند ٢٢٥-٥٣ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين

الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً حول استخدام افتراض الاستمرارية في القوائم المالية (راجع: الفقرة ٥٤)

أ٩٩. تضم قائمة العوامل المذكورة أدناه أمثلة على أحداث أو ظروف قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول افتراض الاستمرارية. وهذه ليست قائمة شاملة، ووجود عنصر أو أكثر لا يشير دائماً إلى وجود حالة عدم تأكد مما إذا كانت المنشأة قادرة على البقاء كمنشأة مستمرة.

الأمور المالية

- وجود مركز صافٍ مُثقَل بالالتزامات أو الالتزامات المتداولة
- اقتراب القروض محددة الأجل من موعد استحقاقها دون وجود فرص واقعية للتجديد أو للسداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل
- المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين
- وجود تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية
- المعدلات المالية الرئيسية السلبية
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية
- التأخر في توزيعات الأرباح أو توقفها
- عدم القدرة على السداد للدائنين في تواريخ الاستحقاق
- عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض
- التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري، أو استثمارات ضرورية أخرى

الأمور التشغيلية

- عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات
- خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل
- خسارة سوق رئيسي، أو عميل رئيسي، أو حق امتياز، أو رخصة، أو مورد رئيسي
- مشكلات العمالة
- نقص الإمدادات المهمة
- ظهور منافس ناجح بشكلٍ كبير

أمور أخرى

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات النظامية الأخرى
- وجود دعاوى قانونية أو تنظيمية منظورة ضد المنشأة، والتي في حال نجاحها، قد تؤدي إلى مطالبات من غير المرجح أن تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها
- التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو في سياسة الحكومة، التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة
- الكوارث غير المؤمّن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها

وثمة عوامل أخرى يمكن أن تخفف في الغالب من أهمية هذه الأحداث أو الظروف. فعلى سبيل المثال، يمكن موازنة تأثير عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها العادية عن طريق خطط الإدارة لتوفير تدفقات نقدية كافية من خلال وسائل بديلة، مثل التخلص من أصول، أو إعادة جدولة دفعات سداد القروض، أو الحصول على رأس مال إضافي. وعلى نحو مماثل، يمكن التخفيف من أثر فقدان مورد رئيسي عن طريق توفير مصدر توريد بديل ومناسب.

مطابقة القوائم المالية بالسجلات المحاسبية ذات الصلة (راجع: الفقرة ٥٦)

أ١٠٠. يحصل المحاسب القانوني عادةً على الأدلة المتعلقة بتوافق أو تطابق القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها عن طريق تعقب مبالغ وأرصدة القوائم المالية وصولاً إلى السجلات المحاسبية ذات الصلة، مثل دفتر الأستاذ العام، أو وصولاً إلى سجل أو جدول موجز يعكس اتفاق أو تطابق مبالغ القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها (مثل ميزان المراجعة).

تنفيذ الإجراءات الإضافية (راجع: الفقرة ٥٧)

أ١٠١. يتطلب هذا المعيار تنفيذ إجراءات إضافية إذا أصبح المحاسب القانوني على علم بأمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري.

أ١٠٢. تتباين تبعاً للظروف استجابة المحاسب القانوني عند القيام بإجراءات إضافية فيما يتعلق ببند لدى المحاسب القانوني أسباب تدعوه إلى الاعتقاد بأنه محرف بشكل جوهري في القوائم المالية، كما تُعد تلك الاستجابة مسألة حكم مهني للمحاسب القانوني.

أ١٠٣. يسترشد المحاسب القانوني بما يلي عند ممارسته للحكم المهني حول طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية اللازمة للحصول على أدلة إما لاستنتاج أنه من غير المرجح وجود تحريف جوهري أو لتحديد وجود تحريف جوهري:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من تقويم المحاسب القانوني لنتائج الإجراءات المُنفَّذة بالفعل؛
- فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها الذي يتم تحديثه طوال مدة الارتباط؛
- رؤية المحاسب القانوني لدرجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها الأدلة لعلاج الأمر الذي دعا المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري.

أ١٠٤. تركز الإجراءات الإضافية على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين المحاسب القانوني من تكوين استنتاج بشأن الأمور التي يعتقد أنها قد تكون سبباً في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. وقد تتضمن هذه الإجراءات:

- توجيه استفسارات أو تنفيذ إجراءات تحليلية إضافية، على سبيل المثال، بتفصيل أكبر أو للتركيز على البنود المتأثرة (أي، المبالغ أو الإفصاحات الظاهرة في القوائم المالية فيما يتعلق بالحسابات أو المعاملات المتأثرة)؛ أو
- أنواع أخرى من الإجراءات، على سبيل المثال، اختبارات التفاصيل الأساسية أو المصادقات الخارجية.

أ١٠٥. يوضح المثال الآتي تقويم المحاسب القانوني لمدى الحاجة إلى تنفيذ إجراءات إضافية، واستجابته عندما يعتقد أن الإجراءات الإضافية تُعد ضرورية.

- أثناء تنفيذ الاستفسارات والإجراءات التحليلية للفحص، يوضح تحليل المحاسب القانوني للمبالغ مستحقة التحصيل مبلغاً مهماً للمبالغ مستحقة التحصيل التي فات موعدها، ولم يكن لها أي مخصص للديون المعدومة أو المشكوك في تحصيلها.
- ويتسبب هذا في اعتقاد المحاسب القانوني بأن رصيد المبالغ مستحقة التحصيل في القوائم المالية قد يكون محرفاً بشكل جوهري. وعندئذٍ يستفسر المحاسب القانوني من الإدارة عمّا إذا كان هناك مبالغ مستحقة التحصيل غير قابلة للتحصيل يلزم إظهارها بهبوط في القيمة.
- بناءً على رد الإدارة، فإن تقويم المحاسب القانوني للرد قد:

(أ) يمكّن المحاسب القانوني من استنتاج أن رصيد المبالغ مستحقة التحصيل من غير المرجح أن يكون مُحرَّفاً بشكل جوهري. وفي تلك الحالة، لا يتعين تنفيذ إجراءات إضافية.

(ب) يمكِّن المحاسب القانوني من تحديد أن الأمر يُعد سبباً في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. وفي تلك الحالة، لا يتعين تنفيذ المزيد من الإجراءات، وقد يخلص المحاسب القانوني إلى استنتاج بأن القوائم المالية ككل مُحرَّفة بشكل جوهري.

(ج) يدعو المحاسب القانوني إلى الاستمرار في اعتقاده بأن رصيد المبالغ مستحقة التحصيل من المرجح أن يكون محرفاً بشكل جوهري، ولكن هذا التقويم لا يوفر ما يكفي من الأدلة المناسبة حتى يحدد المحاسب القانوني أن الرصيد مُحرَّف في واقع الأمر.

وفي تلك الحالة، يتعين على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات إضافية، مثل مطالبة الإدارة بإجراء تحليل للمبالغ المستلمة لتلك الحسابات بعد تاريخ قائمة المركز المالي للتعرف على المبالغ مستحقة التحصيل غير القابلة للتحصيل. وقد يتمكن المحاسب القانوني من الوصول إلى النتيجة (أ) أو (ب) أعلاه من خلال تقويم نتائج الإجراءات الإضافية. وإذا لم يتحقق ذلك، فيتعين على المحاسب القانوني:

(١) الاستمرار في تنفيذ الإجراءات الإضافية حتى يصل إمّا إلى النتيجة (أ) أو (ب) أعلاه؛ أو

(٢) إذا لم يتمكن المحاسب القانوني من استنتاج أن الأمر من غير المرجح أن يتسبب في جعل القوائم المالية ككل مُحرَّفة بشكل جوهري، أو لم يتمكن من تحديد أن الأمر يتسبب في جعل القوائم المالية ككل مُحرَّفة بشكل جوهري، فعندئذ يكون النطاق مقيداً ولا يستطيع المحاسب القانوني تكوين استنتاج غير معدل بشأن القوائم المالية.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرات ٦١-٦٣)

أ١٠٦. تُعد الإفادات المكتوبة مصدراً مهماً للأدلة في ارتباطات الفحص. وإذا عدَّلت الإدارة الإفادات المكتوبة المطلوبة أو لم تقم بتقديمها، فيمكن أن ينبّه ذلك المحاسب القانوني إلى احتمال وجود إشكالية مهمة أو أكثر. وإضافة لذلك، فإن تقديم طلب للحصول على إفادات مكتوبة، وليست شفهية، قد يدفع الإدارة في حالات عديدة إلى أن تأخذ في حسبانها مثل هذه الأمور بشكل أكثر جدية، مما يعزز جودة الإفادات.

أ١٠٧. إضافة إلى الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب هذا المعيار، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري طلب إفادات مكتوبة أخرى عن القوائم المالية. وقد تكون هذه الإفادات لازمة، على سبيل المثال، لاستكمال أدلة المحاسب القانوني فيما يتعلق ببنود أو إفصاحات معينة ظاهرة في القوائم المالية، عندما يرى المحاسب القانوني أن مثل هذه الإفادات مهمة لتكوين استنتاج بشأن القوائم المالية إمّا على أساس معدل أو غير معدل.

أ١٠٨. في بعض الحالات، قد تستخدم الإدارة لغة متحفظة في الإفادات المكتوبة تشير إلى أن الإفادات مُعدَّة على حد علم الإدارة واقتناعها. ومن المعقول أن يقبل المحاسب القانوني مثل هذه الصياغة إذا كان مقتنعاً بأن الإفادات قد أُعدت بواسطة مَنْ لديهم مسؤوليات ومعرفة مناسبة بالأمور المُتضمَّنة في الإفادات.

تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة (راجع: الفقرات ٦٦-٦٨)

أ١٠٩. في بعض الحالات، قد لا يحصل المحاسب القانوني على الأدلة التي كان يتوقع الحصول عليها من خلال تصميم الاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات التي تتعامل مع ظروف خاصة. وفي هذه الظروف، يعتبر المحاسب القانوني أن الأدلة التي حصل عليها من الإجراءات المُنفَّذة غير كافية وغير مناسبة لتمكينه من تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية. وعندئذٍ، يمكن للمحاسب القانوني أن يقوم بما يلي:

- توسيع نطاق العمل المنفذ؛ أو
- تنفيذ إجراءات أخرى يرى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل الظروف القائمة.

وعندما لا يكون أيٌّ من هذين الإجراءين ممكناً عملياً في ظل الظروف القائمة، فلن يتمكن المحاسب القانوني من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج، ويكون مطالباً بموجب هذا المعيار بتحديد تأثير ذلك على تقريره، أو على قدرته على المضي في الارتباط، على سبيل المثال، إذا كان أحد أعضاء الإدارة غير موجود في وقت الفحص للرد على استفسارات المحاسب القانوني

حول أمور مهمة. وقد ينشأ هذا الوضع حتى لو لم ينم إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، كما هو موضح في الفقرة ٥٧.

القيود على النطاق

أ١١٠. لا تشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على نطاق الفحص إذا كان المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى.

أ١١١. قد يكون للقيود المفروضة على الفحص من قبل الإدارة انعكاسات أخرى على الفحص، على سبيل المثال على نظر المحاسب القانوني في المجالات التي من المرجح أن تكون القوائم المالية مُحرَّفة فيها بشكل جوهري، وعلى الاستمرار في الارتباط.

تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية

وصف إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ٦٩(أ))

أ١١٢. يُعد وصف إطار التقرير المالي المنطبق في القوائم المالية مهماً لأنه يخبر مستخدمي القوائم المالية بالإطار الذي تستند إليه القوائم المالية. فإذا كانت القوائم المالية مُعدَّة لغرض خاص، فقد يتم إعدادها وفقاً لإطار تقرير مالي ذي غرض خاص متاح فقط للطرف القائم بالتكليف والمحاسب القانوني. ويُعد وصف إطار التقرير المالي المستخدم ذي الغرض الخاص مهماً لأن القوائم المالية ذات الغرض الخاص قد لا تكون مناسبة لأي استخدام آخر بخلاف الاستخدام المقصود المحدد للقوائم المالية ذات الغرض الخاص.

أ١١٣. لا يُعد وصف إطار التقرير المالي المنطبق بلغة متحفظة أو مقيِّدة غير دقيقة (على سبيل المثال، "إن القوائم المالية تلتزم بشكل كبير بالمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية")، وصفاً كافياً لذلك الإطار لأنه قد يضلل مستخدمي القوائم المالية.

الإفصاح عن تأثيرات المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٦٩(ب)(٦)، ٧١)

أ١١٤. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المُهمة على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.

أ١١٥. في حالة القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل، قد تحتاج الإدارة إلى تضمين إفصاحات إضافية في القوائم المالية تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب إطار التقرير المالي المنطبق أو إلى الخروج، في ظروف نادرة للغاية، عن متطلب وارد في الإطار من أجل تحقيق العرض العادل للقوائم المالية.

أمور تؤخذ في الحسبان عند استخدام إطار التزام

أ١١٦. من النادر جداً أن يرى المحاسب القانوني أن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام معين تعتبر مضللة إذا قرر المحاسب القانوني وفقاً لهذا المعيار في وقت قبول الارتباط أن الإطار يُعد مقبولاً.

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة (راجع: الفقرة ٧٠(ب))

أ١١٧. عند النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد يعلم المحاسب القانوني بوجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. وقد يخلُص المحاسب القانوني إلى أن التأثير التراكمي لغياب الحيادية، مع تأثير التحريفات الواضحة غير المُصححة، يتسبب في أن تكون القوائم المالية ككل مُحرَّفة بشكلٍ جوهري. ومن بين المؤشرات الدالة على غياب الحيادية مما قد يؤثر على تقويم المحاسب القانوني لما إذا كانت القوائم المالية ككل يمكن أن تكون مُحرَّفة بشكلٍ جوهري ما يلي:

- التصحيح الانتقائي للتحريفات الظاهرة التي تم لفت انتباه الإدارة إليها أثناء الفحص (على سبيل المثال، تصحيح التحريفات التي تؤثر بالزيادة في الأرباح المُعلنة، وعدم تصحيح التحريفات التي تؤثر بالنقصان في الأرباح المُعلنة).
- التحيز المحتمل من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.

أ١١٨. إن المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة لا تعني بالضرورة وجود تحريفات لأغراض استنباط استنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. إلا أنها قد تؤثر على نظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت القوائم المالية ككل يمكن أن تكون مُحرَّفة بشكل جوهري.

شكل الاستنتاج (راجع: الفقرة ٧٤)

وصف المعلومات التي تقدمها القوائم المالية

أ١١٩. في حالة القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل، ينص استنتاج المحاسب القانوني على أنه لم ينم إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، ... (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ ...) وفقاً لـ [إطار العرض العادل المنطبق]. وفي حالة العديد من الأطر ذات الغرض العام، على سبيل المثال، يتطلب الأمر أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل (أو أن تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للمنشأة كما في نهاية الفترة، والأداء المالي للمنشأة وتدفقاتها النقدية لتلك الفترة.

"تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة"

أ١٢٠. يُحدَّد استخدام عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في أية دولة معينة تبعاً للأنظمة أو اللوائح التي تحكم فحص القوائم المالية في تلك الدولة، أو من خلال الممارسة المتعارف عليها في تلك الدولة. وعندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح استخدام صيغة مختلفة، فإن ذلك لا يؤثر على المتطلب الوارد في هذا المعيار، الذي يتطلب من المحاسب القانوني تقويم العرض العادل للقوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل.

عدم القدرة على تكوين استنتاج بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق الفحص بعد قبول الارتباط (راجع: الفقرتين ١٥، ٨٢)

أ١٢١. قد تعتمد الإمكانية العملية للانسحاب من الارتباط على المرحلة التي وصل إليها إنجاز أعمال الارتباط في الوقت الذي تفرض فيه الإدارة قيداً على النطاق. فإذا كان المحاسب القانوني قد قطع شوطاً كبيراً في الفحص، فقد يقرر استكمال الفحص إلى المدى الممكن، والامتناع عن إبداء استنتاج، وإيضاح القيد المفروض على النطاق في الفقرة الواردة في تقريره التي تصف أساس الامتناع عن إبداء استنتاج.

أ١٢٢. في ظروف معينة، قد لا يكون الانسحاب من الارتباط ممكناً إذا كان المحاسب القانوني مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالاستمرار في ارتباط الفحص. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال مع المحاسب القانوني المعين لفحص القوائم المالية لإحدى منشآت القطاع العام. وقد يكون هذا هو الحال أيضاً في الدول التي يُعين فيها المحاسب القانوني لفحص القوائم المالية التي تغطي فترة محددة، أو التي يُعين فيها لفترة محددة، ويمنع من الانسحاب قبل اكتمال فحص تلك القوائم المالية، أو قبل نهاية تلك الفترة، على الترتيب. وقد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري تضمين فقرة "أمر آخر" في تقرير المحاسب القانوني لتوضيح سبب عدم إمكانية انسحابه من الارتباط.

الاتصال بالسلطات التنظيمية أو مالكي المنشأة

أ١٢٣. عندما يَخْلُص المحاسب القانوني إلى أن الانسحاب من الارتباط ضروري بسبب قيد مفروض على النطاق، فقد يكون هناك متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يفرض على المحاسب القانوني إبلاغ السلطات التنظيمية أو ملاك المنشأة بالأمور المتعلقة بالانسحاب من الارتباط.

تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرات ٨٦-٩٢)

أ١٢٤. يشمل التقرير المكتوب التقارير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

عناصر تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٨٦)

أ١٢٥. يؤدي وضع عنوان يشير إلى أن التقرير هو تقرير محاسب قانوني مستقل، على سبيل المثال "تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل"، إلى تأكيد أن المحاسب القانوني قد استوفى جميع المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، مما يميز تقرير المحاسب القانوني المستقل عن التقارير الصادرة عن غيره.

أ١٢٦. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير المحاسب القانوني. ويكون تقرير المحاسب القانوني موجهاً عادةً إلى أولئك الذين تم إعداد التقرير لهم، وغالباً ما يكون موجهاً إمّا إلى المساهمين أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة التي يتم فحص قوائمها المالية.

أ١٢٧. عندما يعلم المحاسب القانوني أن القوائم المالية التي تم فحصها ستُضمَّن في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير المالي، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها القوائم المالية التي تم فحصها، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد القوائم المالية التي يتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية (راجع: الفقرة ٨٦(د))

أ١٢٨. من المتطلبات الأساسية لإجراء الفحص والتقرير عن الارتباط المتطلب الذي ينص عليه هذا المعيار بوجوب أن يحصل المحاسب القانوني على موافقة الإدارة بأنها تقر بمسؤولياتها وتفهمها، فيما يتعلق بكل من إعداد القوائم المالية وارتباط الفحص. ويقدم وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير المحاسب القانوني سياقاً لقراء تقرير المحاسب القانوني بشأن مسؤوليات الإدارة، من حيث تعلقها بارتباط الفحص المُنفَّذ.

أ١٢٩. لا يلزم أن يشير تقرير المحاسب القانوني إلى "الإدارة" على وجه الخصوص، ولكن بدلاً من ذلك قد يستخدم المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني في الدولة المعنية. وفي بعض الدول، قد تكون الإشارة المناسبة إلى المكلفين بالحوكمة في المنشأة.

أ١٣٠. قد توجد ظروف يكون من المناسب فيها للمحاسب القانوني أن يضيف إلى وصف مسؤوليات الإدارة الموضحة في هذا المعيار ليعكس المسؤوليات الإضافية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية في سياق الدولة المعنية أو بسبب طبيعة المنشأة.

أ١٣١. في بعض الدول، قد تشير الأنظمة أو اللوائح، التي تحدد مسؤوليات الإدارة، بشكل خاص إلى المسؤولية عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظام المحاسبي. ونظراً لأن الدفاتر والسجلات والنُظُم تُعد جزءاً لا يتجزأ من الرقابة الداخلية، فإن هذا المعيار لا يستخدم هذه الأوصاف ولا يذكر أية إشارة محددة لها.

مسؤولية المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٨٦(و))

أ١٣٢. ينص تقرير المحاسب القانوني على أن مسؤولية المحاسب القانوني تتمثل في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية على أساس الفحص المُنفَّذ، وذلك للتمييز بين مسؤولية المحاسب القانوني ومسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

الإشارة إلى المعايير (راجع: الفقرة ٨٦(و))

أ١٣٣. إن الإشارة إلى المعايير المستخدمة من جانب المحاسب القانوني لإجراء الفحص تخبر مستخدمي تقرير المحاسب القانوني بأن الفحص قد تم وفقاً لمعايير مستقرة.

الابلاغ عن طبيعة فحص القوائم المالية (راجع: الفقرة ٨٦(ز))

أ١٣٤. يوضح وصف طبيعة ارتباط الفحص في تقرير المحاسب القانوني نطاق الارتباط المُنفَّذ وحدوده وذلك لمصلحة قراء التقرير. وتجنباً للشك، يوضح هذا الشرح أن الفحص ليس مراجعة، وبناءً عليه فإن المحاسب القانوني لا يُبدي رأي مراجعة في القوائم المالية.

وصف إطار التقرير المالي المنطبق وكيف يمكن أن يؤثر على استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٨٦(ح)(٢))

أ١٣٥. المقصود من تحديد إطار التقرير المالي المنطبق في استنتاج المحاسب القانوني هو إعلام مستخدمي تقرير المحاسب القانوني بالسياق الذي تم فيه إبداء ذلك الاستنتاج. وليس المقصود الحد من التقويم الذي تتطلبه الفقرة ٣٠(أ). ويتم تحديد إطار التقرير المالي المنطبق بمصطلحات مثل:

"... وفقاً للمعايير الدولية التقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*) والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(**)" أو

"... وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الدولة (ص) ..."

أ١٣٦. عندما يشمل إطار التقرير المالي المنطبق معايير تقرير مالي ومتطلبات نظامية أو تنظيمية، يتم تحديد الإطار بمصطلحات مثل "... وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومتطلبات نظام الشركات في الدولة (ص)".

فقرة أساس التعديل عندما يكون الاستنتاج معدلاً (راجع: الفقرة ٨٥(ح)(٢))

أ١٣٧. لا يُعد إبداء استنتاج معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج فيما يتعلق بأمر محدد موضح في فقرة أساس التعديل مبرراً لعدم ذكر وصف للأمور الأخرى التي تم التعرف عليها والتي كانت ستتطلب تعديلاً في استنتاج المحاسب القانوني. ففي هذه الحالات، قد يكون الإفصاح عن مثل هذه الأمور الأخرى التي يكون المحاسب القانوني على علم بها مهماً لمستخدمي القوائم المالية.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٨٦(ل))

أ١٣٨. يكون توقيع المحاسب القانوني إما باستخدام اسم مكتب المحاسب القانوني، أو الاسم الشخصي للمحاسب القانوني أو بكليهما، حسب مقتضى الحال في الدولة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المحاسب القانوني، قد يُطلَب من المحاسب القانوني في دول معينة أن يفصح في تقريره عن المُسمّيات المهنية أو الاعتماد من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

تنبيه القراء إلى أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (راجع: الفقرة ٨٨)

أ١٣٩. قد تُستخدم القوائم المالية ذات الغرض الخاص لأغراض أخرى غير تلك التي كانت مقصودة منها. فعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة أن تضع القوائم المالية ذات الغرض الخاص في سجل عام. وتجنباً لسوء الفهم، فمن المهم أن ينبّه المحاسب القانوني مستخدمي تقريره إلى أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص وبالتالي فإنها قد لا تكون مناسبةً لأغراض أخرى.

تقييد التوزيع أو الاستخدام

أ١٤٠. إضافة إلى ما يقتضيه هذا المعيار من تنبيه قارئ تقرير المحاسب القانوني عندما تكون القوائم المالية مُعدَّة باستخدام إطار ذي غرض خاص، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقريره مخصص فقط للمستخدمين المحددين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير المحاسب القانوني أو تقييد استخدامه. وفي هذه الظروف، قد يتم توسيع الفقرة التي تحتوي على التنبيه المتعلق باستخدام إطار ذي غرض خاص لتشمل هذه الأمور الأخرى، ويتم تعديل العنوان تبعاً لذلك.

مسؤوليات التقرير الأخرى (راجع: الفقرة ٩١)

أ١٤١. في بعض الدول، قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية للتقرير عن أمور أخرى تُضاف إلى مسؤولياته بموجب هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يُطلب من المحاسب القانوني التقرير عن أمور معينة إذا استرعت انتباهه أثناء فحص القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات إضافية محددة وإعداد تقرير بشأنها، أو إبداء استنتاج بشأن أمور محددة، مثل مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية. وقد توفر معايير ارتباطات فحص القوائم المالية في الدولة المعنية إرشادات بشأن مسؤوليات المحاسب القانوني فيما يتعلق بمسؤوليات التقرير الإضافية المحددة في تلك الدولة.

أ١٤٢. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة أو قد تسمح للمحاسب القانوني بالتقرير عن هذه المسؤوليات الأخرى ضمن تقريره عن القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المحاسب القانوني أو قد يُسمح له بالتقرير عنها في تقرير منفصل.

---

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

أ١٤٣. يتم تناول مسؤوليات التقرير الأخرى في قسم منفصل من تقرير المحاسب القانوني لتمييزها بوضوح عن مسؤولية المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار عن إعداد تقرير بشأن القوائم المالية. وعندما يكون ذلك ملائماً، قد يحتوي هذا القسم على عناوين فرعية توضح محتوى الفقرات الخاصة بمسؤوليات التقرير الأخرى. وفي بعض الدول، يمكن تناول مسؤوليات التقرير الإضافية في تقرير منفصل عن تقرير المحاسب القانوني المقدم عن فحص القوائم المالية.

تاريخ تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ٨٦(ك)، ٩٢)

أ١٤٤. يعلم مستخدم تقرير المحاسب القانوني من خلال تاريخ هذا التقرير أن المحاسب القانوني قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والمعاملات التي علم بها المحاسب القانوني والتي حدثت حتى ذلك التاريخ.

أ١٤٥. يكون استنتاج المحاسب القانوني مقدماً بشأن القوائم المالية، التي هي من مسؤوليات الإدارة. ولا يُعد المحاسب القانوني في وضع يتيح له استنتاج أنه قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة إلا إذا اقتنع بأن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها وأن الإدارة قد قبلت بتحمل المسؤولية عنها.

أ١٤٦. في بعض الدول، تحدد الأنظمة أو اللوائح الأفراد أو الجهات (على سبيل المثال، أعضاء مجلس الإدارة) المسؤولين عن استنتاج أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها، وتحدد الآلية اللازمة للاعتماد. وفي تلك الحالات، يتم الحصول على الأدلة المتعلقة بهذا الاعتماد قبل تاريخ التقرير عن القوائم المالية. ومع ذلك، ففي دول أخرى، لا تكون آلية الاعتماد مُحدَّدة في الأنظمة أو اللوائح. وفي مثل هذه الحالات، يتم النظر في الإجراءات التي تتبعها المنشأة عند إعداد قوائمها المالية والانتهاء منها في ضوء هياكل إدارتها وحوكمتها، من أجل التعرف على الأفراد أو الجهة التي لديها سلطة استنتاج أن جميع القوائم التي تشملها القوائم المالية بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها. وفي بعض الحالات، قد يحدد نظام أو لائحة المرحلة في آلية التقرير عن القوائم المالية، التي من المتوقع أن يكتمل عندها الفحص.

أ١٤٧. في بعض الدول، يتطلب الأمر اعتماد القوائم المالية بشكل نهائي من قبل المساهمين قبل إصدار القوائم المالية للعموم. وفي هذه الدول، لا يُعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين ضرورياً لكي يبدي المحاسب القانوني استنتاجه بشأن القوائم المالية. ويكون تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض هذا المعيار هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها وأنهم يقرون بتحمل المسؤولية عنها.

تقرير المحاسب القانوني المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرات ٣٤، ٣٥، ٨٦)

أ١٤٨. يعزز الاتساق في تقرير المحاسب القانوني، عندما تكون عملية الفحص قد تمت وفقاً لهذا المعيار، المصداقية في السوق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات فحص القوائم المالية التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. ويمكن أن يشير تقرير المحاسب القانوني إلى هذا المعيار عندما تكون الاختلافات بين المتطلبات النظامية أو التنظيمية وهذا المعيار متعلقة فقط بتنسيق أو صيغة تقرير المحاسب القانوني، ويكون التقرير مستوفياً، كحد أدنى، متطلبات الفقرة ٨٦ من هذا المعيار. وبناءً عليه، يُعد المحاسب القانوني في مثل هذه الظروف أنه قد التزم بمتطلبات هذا المعيار، حتى عندما يكون التنسيق والصيغة المستخدمان في تقرير المحاسب القانوني محددين بموجب متطلبات تقرير نظامية أو تنظيمية. وفي حالة عدم تعارض المتطلبات المحددة في دولة معينة مع هذا المعيار، فإن اتباع التنسيق والصيغة الواردة في هذا المعيار يساعد مستخدمي تقرير المحاسب القانوني في التعرف بصورة أسهل على تقرير المحاسب القانوني الذي يكون معداً لعملية فحص للقوائم المالية تمت وفقاً لهذا المعيار. وفيما يتعلق بالحالات التي تفرض فيها الأنظمة أو اللوائح تنسيق وصيغة تقرير المحاسب القانوني بمصطلحات تختلف إلى حد كبير عن متطلبات هذا المعيار، فإنه يتم التعامل معها وفقاً لمتطلبات هذا المعيار المتعلقة بقبول ارتباطات الفحص واستمرار العلاقات مع العملاء.

تقرير المحاسب القانوني عن عمليات الفحص التي تمت وفقاً لكلٍ من المعايير ذات الصلة لدولة معينة وهذا المعيار (راجع: الفقرة ٨٦(و))

أ١٤٩. عندما يلتزم المحاسب القانوني بالمعايير الوطنية ذات الصلة بالإضافة إلى التزامه بمتطلبات هذا المعيار، فإن التقرير يمكن أن يشير إلى أن الفحص قد تم إجراؤه وفقاً لكل من هذا المعيار ووفقاً للمعايير الوطنية ذات الصلة للارتباطات الخاصة بفحص القوائم المالية. ولكن الإشارة إلى كلٍ من هذا المعيار والمعايير الوطنية ذات الصلة لا تُعدّ مناسبة في حال وجود تعارض بين متطلبات هذا المعيار ومتطلبات المعايير الوطنية ذات الصلة، وكان من شأن هذا التعارض أن يقود المحاسب القانوني إلى تكوين استنتاج مختلف أو إلى عدم تضمين فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر يتطلبها هذا المعيار في الظروف ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالة، يشير تقرير المحاسب القانوني فقط إلى المعايير ذات الصلة (سواء هذا المعيار أو المعايير الوطنية ذات الصلة) التي تم إعداد تقريره وفقاً لها.

أمثلة توضيحية لتقارير الفحص (راجع: الفقرة ٨٦)

أ١٥٠. يحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير المحاسبين القانونيين عن فحص القوائم المالية وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في هذا المعيار.

التوثيق

توقيت توثيق أعمال الارتباط (راجع: الفقرة ٩٣)

أ١٥١. يتطلب المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) من المكتب وضع حدود زمنية تعكس ضرورة الانتهاء من تجميع ملفات الارتباط النهائية في الوقت المناسب.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٥٦)

مثال توضيحي لخطاب ارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية

فيما يلي مثال على خطاب ارتباط لفحص قوائم مالية ذات غرض عام (معدّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين)، يوضح عملياً المتطلبات والإرشادات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الواردة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الفردية. وقد تمت صياغته للإشارة إلى فحص قوائم مالية عن فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج إلى تكييفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على عمليات فحص متكررة. وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

***

يُوجَّه الخطاب إلى ممثل الإدارة المعني أو المكلفين بالحوكمة في الشركة (س):[١]

[هدف ونطاق الفحص]

لقد طلبتم[٢] أن نقوم بفحص القوائم المالية ذات الغرض العام للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغييرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى. ويُسعدنا أن نؤكد لكم بموجب خطابنا هذا قبولنا وفهمنا لارتباط الفحص المطلوب منا.

وسنقوم بالفحص بهدف إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية. وسيكون استنتاجنا، إذا كان غير معدل، بالشكل التالي "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في [تاريخ] وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين."[*]

[مسؤوليات المحاسب القانوني]

سنقوم بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) أيضاً الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وسنقوم بتنفيذ الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها. وسنقوم أيضاً بتنفيذ إجراءات إضافية إذا علمنا بأمور تدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري. ويتم تنفيذ هذه الإجراءات لتمكيننا من إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠). وستعتمد الإجراءات المختارة على ما نعتبره

---

١ يكون تحديد المخاطبين والإشارات في الخطاب وفقاً لما هو مناسب في ظل ظروف الارتباط، بما في ذلك الدولة ذات الصلة. ومن المهم الإشارة إلى الأشخاص المعنيين – انظر الفقرة ٣٦ من هذا المعيار.

٢ في هذا الخطاب سيتم استخدام الإشارة إلى الضمائر "أنتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" و"المحاسب القانوني" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعاً للظروف.

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المحاسب القانوني هي: "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية...."

ضرورياً من خلال تطبيقنا لحكمنا المهني، وبناءً على فهمنا للشركة (س) وبيئتها، وفهمنا للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتطبيقها في سياق الصناعة.

ولا يُعد الفحص مراجعة للقوائم المالية، وبناءً عليه:

(أ) فإن هناك خطر أكبر مقارنةً بالذي سيكون في المراجعة، يتمثل في احتمال عدم كشف الفحص عن التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية التي يتم فحصها، حتى ولو تم تنفيذ الفحص بشكل سليم وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠).

(ب) فعند إبداء استنتاجنا المتوصل إليه من فحص القوائم المالية، سيمتنع تقريرنا عن القوائم المالية صراحةً عن إبداء أي رأي مراجعة في القوائم المالية.

[مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار التقرير المالي المنطبق (لأغراض هذا المثال، يُفترض أن المحاسب القانوني لم يقرر أن الأنظمة أو اللوائح تفرض تلك المسؤوليات بالشكل الواجب. ولذلك تم استخدام التوصيفات الواردة في الفقرة ٣٠(ب) من هذا المعيار).]

سيتم إجراء الفحص على أساس أن [الادارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال][٣] يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤولية عمّا يلي:

(أ) الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛[٤]

(ب) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(ج) تمكيننا مما يلي:

(١) إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية وعرضها العادل مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(٢) المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من الإدارة لغرض الفحص؛

(٣) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل الشركة الذين نرى أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

وكجزء من الفحص، سنطلب من [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال] تقديم مصادقة مكتوبة فيما يتعلق بالإفادات المقدمة لنا فيما يتعلق بالفحص.

ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم أثناء الفحص.

[معلومات أخرى ذات صلة]

[يتم إضافة أي معلومات أخرى، مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، حسب مقتضى الحال.]

[التقرير]

[يتم إضافة إشارة مناسبة للشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المحاسب القانوني.]

وقد يلزم تعديل شكل ومحتوى تقريرنا في ضوء النتائج المتوصل إليها من الفحص.

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادة إرسالها إلينا، بما يفيد علمكم بترتيبات فحصنا للقوائم المالية بما في ذلك مسؤوليات كل منا، وموافقتكم عليها.

توقيع المراجع

---

[٣] يتم استخدام المصطلح المناسب تبعاً للظروف.

[٤] وفقاً للعرف السائد في المملكة فإن عبارة "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ..." لا تستخدم في المملكة.

تم العلم والقبول بالنيابة عن الشركة (س)

(التوقيع)

....

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ١٥٠)

مثال توضيحي لتقارير فحص المحاسب القانوني

تقارير فحص عن القوائم المالية ذات الغرض العام

أمثلة توضيحية لتقارير فحص تحتوي على استنتاجات غير معدلة

- المثال التوضيحي (١): تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل يهدف إلى تلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (على سبيل المثال، المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة).

أمثلة توضيحية لتقارير فحص تحتوي على استنتاجات معدلة

- المثال التوضيحي (٢): تقرير محاسب قانوني يحتوي على استنتاج متحفظ بسبب تحريف جوهري واضح في القوائم المالية. والقوائم المالية معدّة وفقاً لإطار التزام مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات لقطاع عريض من المستخدمين. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار التزام)
- المثال التوضيحي (٣): تقرير محاسب قانوني يحتوي على استنتاج متحفظ بسبب عدم قدرة المحاسب القانوني على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار عرض عادل - المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية)
- المثال التوضيحي (٤): تقرير محاسب قانوني يحتوي على استنتاج معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار عرض عادل - المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية)
- المثال التوضيحي (٥): تقرير محاسب قانوني يحتوي على امتناع عن إبداء استنتاج بسبب عدم قدرة المحاسب القانوني على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية - مما ترتب عليه عدم قدرة المحاسب القانوني على استكمال الفحص. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار عرض عادل - المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية)

تقارير فحص عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص

- المثال التوضيحي (٦): تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٧): تقرير محاسب قانوني عن قائمة مالية واحدة مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي الخاص بالمقبوضات والمدفوعات النقدية (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

<u>المثال التوضيحي (١)</u>

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية.**
- **تم إعداد القوائم المالية لغرض عام من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **بالإضافة إلى فحص القوائم المالية، يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

التقرير عن القوائم المالية[١]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة[٢] عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة[٣]، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعد الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*). وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

---

١ العنوان الفرعي "التقرير عن القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

٢ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

٣ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وهي المسؤولة عن ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المحاسبين القانونيين.

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة (س) كما في ٣١ ديسمبر ١×٢٠ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المحاسب القانوني تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني.]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٢)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية بموجب نظام أو لائحة.**
- **قامت إدارة المنشأة بإعداد القوائم المالية لغرض عام وفقاً لإطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة (ص) (بعبارة أخرى، إطار تقرير مالي يشمل نظاماً أو لائحة، ومصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين، ولكنه ليس إطار عرض عادل).**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **استناداً إلى الفحص، فإن المخزون محرف. ويُعد التحريف جوهرياً ولكنه غير منتشر في القوائم المالية.**
- **بالإضافة إلى فحص القوائم المالية، يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

التقرير عن القوائم المالية[٤]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة[٥] عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وفقاً للنظام (س ص ع) للدولة (ص)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعد الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

أساس الاستنتاج المتحفظ

مخزون الشركة مُسجل في قائمة المركز المالي بمبلغ ×××. ولم تظهر الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، ولكنها أظهرته بالتكلفة فقط، مما يشكل خروجاً عن متطلبات إطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة (ص). وتشير سجلات الشركة إلى أنه لو

---

٤ العنوان الفرعي "التقرير عن القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

٥ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

أظهرت الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، لكان ينبغي تخفيض المخزون بمبلغ ××× ليصل إلى صافي قيمته القابلة للتحقق. وبالتالي، كانت ستزيد تكلفة المبيعات بمبلغ ×××، وكانت ستنخفض الزكاة وضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق ملكية المساهمين بمبلغ ×××، و ×××، و ××× على الترتيب.

الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية للشركة (س) غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة (ص).

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المحاسب القانوني تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني.]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٣)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة من قبل إدارة المنشأة وفقاً لـ [إطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل خلافاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين].**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة فيما يتعلق بأحد الاستثمارات في منشأة أجنبية تابعة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة جوهرية ولكنها غير منتشرة في القوائم المالية.**
- **لا يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي إضافة إلى فحص القوائم المالية الموحدة.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة[٦] عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [اسم إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية][٧]، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعد الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

---

٦ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

٧ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لـ [اسم إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]، وهي المسؤولة عن ..."

أساس الاستنتاج المتحفظ

تم تسجيل استثمار الشركة (س) في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وتم تضمين حصة الشركة (س) من صافي دخل الشركة (ص) والبالغة قيمتها ××× في دخل الشركة (س) للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم نكن قادرين على الوصول إلى المعلومات المالية ذات الصلة للشركة (ص) المتعلقة بالمبلغ الدفتري لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس السنة. وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تنفيذ الإجراءات التي نراها ضرورية.

الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة (س) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [اسم إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

<u>المثال التوضيحي (٤)</u>

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص القوائم المالية الموحدة ذات الغرض العام المُعدَّة من قبل إدارة الشركة الأم وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **القوائم المالية محرّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم توحيد منشأة تابعة. ويعد التحريف الجوهري منتشراً في القوائم المالية. ولم يتم تحديد تأثيرات التحريف على القوائم المالية، لأنه لم يكن من الممكن عملياً القيام بذلك.**
- **لا يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي إضافة إلى فحص القوائم المالية الموحدة.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

التقرير عن القوائم المالية الموحدة[٨]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة[٩] عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية الموحدة وعرضها العادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،[١٠] والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية موحدة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية الموحدة المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية الموحدة وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعد الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية الموحدة.

أساس الاستنتاج المعارض

---

٨ العنوان الفرعي "التقرير عن القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

٩ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

١٠ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المحاسبين القانونيين.

كما هو مبين في الإيضاح ×، لم توحد الشركة القوائم المالية للمنشأة التابعة (ص) التي استحوذت عليها الشركة خلال عام ٢٠×١، لأنها لم تكن قادرة على تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات المهمة للمنشأة التابعة في تاريخ الاستحواذ. ولذلك تمت المحاسبة عن هذا الاستثمار على أساس التكلفة. وبموجب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، كان ينبغي توحيد المنشأة التابعة لأنها مسيطر عليها من جانب الشركة. ولو كانت المنشأة التابعة (ص) قد تم توحيدها، لكان العديد من العناصر في القوائم المالية المرفقة قد تأثر بشكلٍ جوهري.

الاستنتاج المعارض

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وبسبب أهمية الأمر الذي تمت مناقشته في فقرة "أساس الاستنتاج المعارض"، فإن القوائم المالية الموحدة لا تعرض بشكل عادل (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة (س) ومنشآتها التابعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المحاسب القانوني تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني.]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٥)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **لم يكن المحاسب القانوني قادراً على تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية نظراً لعدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة حول العديد من العناصر في القوائم المالية، ويعتقد المحاسب القانوني أن التأثير جوهري ومنتشر في القوائم المالية. وبشكل أكثر تحديداً، لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على أدلة حول المخزون الفعلي والمبالغ مستحقة التحصيل للمنشأة.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة[١١] عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها العادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،[١٢] والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وبسبب الأمر الموضح في فقرة أساس الامتناع عن إبداء استنتاج، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتوفير أساس لإبداء استنتاج بشأن القوائم المالية.

أساس الامتناع عن إبداء استنتاج

لم تقم الإدارة بإجراء جرد للمخزون الفعلي المتاح في نهاية العام. ولم نكن قادرين على تنفيذ الإجراءات التي نراها ضرورية فيما يتعلق بكميات المخزون التي كانت موجودة في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، والظاهرة بـ ××× في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

وإضافة لذلك، فإن إدخال نظام إلكتروني جديد للمبالغ مستحقة التحصيل في شهر سبتمبر عام ٢٠×١ أدى إلى أخطاء عديدة في تلك المبالغ وفي المخزون. وحتى تاريخ تقريرنا، كانت الإدارة لا تزال بصدد تدارك أوجه القصور في النظام وتصحيح الأخطاء. ونتيجة لهذه الأمور، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات ربما كان من الضروري إدخالها فيما يتعلق بما هو مسجل أو غير مسجل من المخزون والمبالغ مستحقة التحصيل، والعناصر التي تتكون منها قائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية.

الامتناع عن إبداء استنتاج

بسبب أهمية الأمور الموضحة في فقرة أساس الامتناع عن إبداء استنتاج، فلم نكن قادرين على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي استنتاج بشأن هذه القوائم المالية.

---

[١١] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

[١٢] عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المحاسبين القانونيين.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٦)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص)، للالتزام بأحكام العقد. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام.**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى. وقد قامت إدارة الشركة (س) بإعداد القوائم المالية على أساس أحكام التقرير المالي في البند (ي) من العقد المؤرخ في ١ يناير ٢٠×١ بين الشركة (س) والشركة (ص) ("العقد").

مسؤولية الإدارة[١٣] عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وفقاً لأحكام التقرير المالي للبند (ي) من العقد، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعد الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (ي) من العقد.

الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع والاستخدام

بدون تعديل استنتاجنا، نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركة (س) في الالتزام بأحكام التقرير المالي للعقد المُشار إليه أعلاه. ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض

[١٣] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط للشركة (س) والشركة (ص)، ولا ينبغي توزيعه على، أو استخدامه من قبل، أي أطراف أخرى بخلاف الشركة (س) أو الشركة (ص).

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٧)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.**
- **أعدت إدارة المنشأة القائمة المالية وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية استجابة لطلب مستلَم من دائن بالحصول على معلومات التدفقات النقدية. وقد تم الاتفاق بين المنشأة والدائن على الأساس المحاسبي المطبق في إعداد القائمة المالية.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمين محددين إلى المعلومات المالية.**
- **حدد المحاسب القانوني أنه من المناسب أن يستخدم في استنتاجه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية".**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القائمة المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **لا يوجد قيد مفروض على توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية المرفقة للشركة (س) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وملخص للسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى (يشار إليها معاً بلفظ "القائمة المالية"). وقد قامت إدارة الشركة (س) بإعداد القائمة المالية باستخدام الأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية الموضح في الإيضاح X.

مسؤولية الإدارة[١٤] عن القائمة المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القائمة المالية وعرضها العادل وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية الموضح في الإيضاح X، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قائمة مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القائمة المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القائمة المالية ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعد الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القائمة المالية.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القائمة المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة (س) في السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

---

[١٤] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية الموضح في الإيضاح X.

الأساس المحاسبي

بدون تعديل استنتاجنا، نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقائمة المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القائمة المالية لتوفير معلومات للدائن (ص). ونتيجة لذلك، فإن القائمة المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

معيار ارتباطات الفحص (٢٤١٠): فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار الفحص (٢٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠)

فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة

(يسري هذا المعيار على أعمال فحص المعلومات المالية الأولية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) *"فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"* جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

١. الغرض من هذا المعيار الدولي لارتباطات الفحص هو وضع معايير وتقديم إرشادات عن المسؤوليات المهنية للمراجع عندما يتولى ارتباطاً لفحص المعلومات المالية الأولية لأحد عملاء المراجعة، وكذلك عن شكل التقرير ومحتواه. ويُستخدم مصطلح "المراجع" خلال هذا المعيار، ليس بسبب أن المراجع يُنفذ إحدى مهام المراجعة، وإنما لأن نطاق هذا المعيار يقتصر على فحص المعلومات المالية الأولية الذي ينفِّذه المراجع المستقل للقوائم المالية للمنشأة.

٢. لأغراض هذا المعيار، فإن المعلومات المالية الأولية هي المعلومات المالية المُعدَّة والمعروضة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق[١] وهي تشمل إما مجموعة كاملة أو مختصرة من القوائم المالية لفترة أقل من السنة المالية للمنشأة.

٣. **ينبغي على المراجع الذي يتم تكليفه بتنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية أن يُنفذ الفحص وفقاً لهذا المعيار.** ويتوصل المراجع خلال تنفيذه لمراجعة القوائم المالية السنوية إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية. وعندما يتم تكليف المراجع بفحص المعلومات المالية الأولية، فإن هذا الفهم يتم تحديثه من خلال الاستفسارات التي تتم أثناء الفحص، ويستعين به المراجع في تركيز استفساراته التي سيتم طرحها، والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي سيتم تطبيقها. أما المحاسب القانوني الذي يتم تكليفه بتنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية، والذي لا يكون هو مراجع المنشأة، فإنه يُنفذ الفحص وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية". وحيث إن المحاسب القانوني لا يملك عادةً نفس فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، فإنه يحتاج لطرح استفسارات وتنفيذ إجراءات مختلفة لتحقيق هدف الفحص.

٣أ. يستهدف هذا المعيار فحص المعلومات المالية الأولية الذي ينفذه مراجع المنشأة. ومع ذلك، فإنه يُطبَّق بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما يتولى مراجع المنشأة ارتباطاً لفحص معلومات مالية تاريخية أخرى بخلاف المعلومات المالية الأولية لأحد عملاء المراجعة#.

المبادئ العامة لفحص المعلومات المالية الأولية

٤. **ينبغي أن يلتزم المراجع بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة الخاصة بمراجعة القوائم المالية السنوية للمنشأة.** وتحكم هذه المتطلبات الأخلاقية المسؤوليات المهنية للمراجع في المجالات الآتية: الاستقلال والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني والمعايير الفنية.

٥. **ينبغي على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على كل ارتباط.** وتتضمن عناصر رقابة الجودة ذات الصلة بكل ارتباط مسؤوليات القيادة عن جودة الارتباط، والمتطلبات الأخلاقية، وقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، وتعيين فرق الارتباط، وتنفيذ الارتباط، والمتابعة.

٦. **ينبغي على المراجع التخطيط للفحص وتنفيذه مع الالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني، مع إدراك أنه قد توجد ظروف تكون سبباً في حاجة المعلومات المالية الأولية إلى إدخال تعديل جوهري عليها حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.** والمقصود بالموقف السلوكي القائم على نزعة الشك المهني أن يقوم المراجع بعمل تقييم نقدي، بعقلية متسائلة، لصحة الأدلة التي تم الحصول عليها، وأن يكون منتبهاً للأدلة التي تتناقض مع المستندات أو الإفادات المقدمة من إدارة المنشأة، أو تثير الشك في إمكانية الاعتماد عليها.

هدف ارتباط فحص المعلومات المالية الأولية

٧. يتمثل الهدف من إجراء ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية في تمكين المراجع من إبداء استنتاج، على أساس الفحص، عمّا إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويطرح المراجع استفسارات، وينفذ إجراءات تحليلية وإجراءات فحص أخرى من أجل أن يخفِّض إلى مستوى معتدل خطر إبداء استنتاج غير مناسب عندما تكون المعلومات المالية الأولية مُحرَّفة بشكلٍ جوهري.

---

[١] على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمعتمدة في المملكة العربية السعودية

تم إدراج الفقرة ٣أ، والحاشية السفلية رقم ٤ في هذا المعيار في ديسمبر ٢٠٠٧ لتوضيح تطبيق المعيار.

٨. يختلف الهدف من فحص المعلومات المالية الأولية بشكلٍ كبير عن هدف المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.(*) ولا يوفر فحص المعلومات المالية الأولية أساساً لإبداء رأي عمّا إذا كانت المعلومات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، أو أنها معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٩. على عكس المراجعة، لا يهدف الفحص للوصول إلى تأكيد معقول بأن المعلومات المالية الأولية تخلو من التحريف الجوهري. ويتألف الفحص من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. وقد يلفت الفحص انتباه المراجع لأمورٍ مهمة تؤثر على المعلومات المالية الأولية، ولكنه لا يوفر جميع الأدلة التي تُطلب في المراجعة.

الاتفاق على شروط الارتباط

١٠. **ينبغي أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط.**

١١. تُسجل عادةً شروط الارتباط المتفق عليها في خطاب ارتباط. ويساعد هذا الشكل من أشكال الاتصال في تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بطبيعة الارتباط، وتحديداً فيما يتعلق بهدف الفحص ونطاقه، ومسؤوليات الإدارة، ومسؤوليات المراجع، ومدى مسؤوليات المراجع، والتأكيد الذي سيتم الوصول إليه، وطبيعة وشكل التقرير. ويغطي هذا الخطاب عادةً الأمور الآتية:

- الهدف من فحص المعلومات المالية الأولية.
- نطاق الفحص.
- مسؤولية الإدارة عن المعلومات المالية الأولية.
- مسؤولية الإدارة عن وضع نظام فعال للرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد المعلومات المالية الأولية، والحفاظ عليه.
- مسؤولية الإدارة عن إتاحة جميع السجلات المالية وما يتعلق بها من معلومات للمراجع.
- موافقة الإدارة على تقديم إفادات مكتوبة للمراجع لتأكيد الإفادات المقدمة شفهياً أثناء الفحص، بالإضافة إلى الإفادات الضمنية في سجلات المنشأة.
- الشكل والمحتوى المتوقعين للتقرير الذي سيصدر، بما في ذلك تحديد هوية المخاطب بالتقرير.
- موافقة الإدارة على أنه في حال إشارة أي مستند يحتوي على المعلومات المالية الأولية إلى أن تلك المعلومات المالية الأولية قد تم فحصها من قبل مراجع المنشأة، فإن تقرير الفحص سيتم تضمينه أيضاً في هذا المستند.

ويحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب ارتباط. ويمكن أيضاً دمج شروط ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية مع شروط ارتباط لمراجعة القوائم المالية السنوية.

إجراءات فحص المعلومات المالية الأولية

فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية بها

١٢. **ينبغي أن يكون لدى المراجع فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، المتعلقة بإعداد كلٍ من المعلومات المالية السنوية والأولية، بشكل يكفي للتخطيط للارتباط وتنفيذه، وحتى يكون قادراً على:**

(أ) **تحديد أنواع التحريفات الجوهرية المحتملة والنظر في احتمال حدوثه؛**

(*) معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية، كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

(ب) **اختيار الاستفسارات والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي ستوفر للمراجع أساساً لإعداد تقرير عمّا إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.**

١٣. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، فإن المراجع الذي راجع القوائم المالية للمنشأة لفترة سنوية واحدة أو أكثر، يكون قد توصل إلى فهمٍ للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، المتعلقة بإعداد المعلومات المالية السنوية، وكان هذا الفهم كافياً للقيام بالمراجعة. وعند التخطيط لفحص المعلومات المالية الأولية، يُحدّث المراجع هذا الفهم. ويتوصل المراجع أيضاً إلى فهمٍ كافٍ للرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المعلومات المالية الأولية، حيث إنها قد تختلف عن الرقابة الداخلية المتعلقة بالمعلومات المالية السنوية.

١٤. يستخدم المراجع فهمه للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، لتحديد الاستفسارات التي سيتم طرحها والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي سيتم تطبيقها، وتحديد الأحداث أو المعاملات أو الإقرارات المعينة التي يمكن طرح الاستفسارات بشأنها أو التي يمكن تطبيق الإجراءات التحليلية أو إجراءات الفحص الأخرى عليها.

١٥. تتضمن عادةً الإجراءات التي ينفذها المراجع لتحديث فهمه للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، ما يلي:

- قراءة الوثائق الخاصة بمراجعة السنة السابقة وعمليات فحص الفترة (الفترات) الأولية السابقة في السنة الحالية والفترة (الفترات) الأولية المقابلة لها في السنة السابقة، وذلك بالقدر اللازم لتمكين المراجع من تحديد الأمور التي قد تؤثر على المعلومات المالية الأولية للفترة الحالية.
- النظر في أي مخاطر مهمة تم التعرف عليها عند مراجعة القوائم المالية للسنة السابقة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.
- قراءة أحدث المعلومات المالية السنوية والمعلومات المالية الأولية للفترات السابقة القابلة للمقارنة.
- النظر في الأهمية النسبية مع الرجوع إلى إطار التقرير المالي المنطبق المتعلق بالمعلومات المالية الأولية للمساعدة في تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتقويم تأثير التحريفات.
- النظر في طبيعة أي تحريفات جوهرية مُصحَّحة، وأي تحريفات غير جوهرية غير مُصحَّحة تم اكتشافها في القوائم المالية للسنة السابقة.
- النظر في الأمور المُهمة المتعلقة بالمحاسبة المالية والتقرير المالي، والتي قد تكون لها أهمية دائمة مثل أوجه القصور المُهمة في الرقابة الداخلية.
- النظر في نتائج أي إجراءات مراجعة تم تنفيذها فيما يتعلق بالقوائم المالية للسنة الحالية.
- النظر في نتائج أية مراجعة داخلية تم تنفيذها والإجراءات اللاحقة التي اتخذتها الإدارة.
- الاستفسار من الإدارة عن نتائج تقييمها لخطر احتمال تحريف المعلومات المالية الأولية بشكلٍ جوهري نتيجة لغش.
- الاستفسار من الإدارة عن تأثير التغييرات في أنشطة أعمال المنشأة.
- الاستفسار من الإدارة عن أي تغييرات مهمة في الرقابة الداخلية والتأثير المحتمل لأي من تلك التغييرات على إعداد المعلومات المالية الأولية.
- الاستفسار من الإدارة عن الآلية التي أُعدت بها المعلومات المالية الأولية، ومدى إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية الأساسية التي تتفق أو تتطابق معها المعلومات المالية الأولية.

١٦. يحدد المراجع طبيعة إجراءات الفحص، إن وجدت، التي سيتم تنفيذها على مكونات المجموعة ويقوم، عند الاقتضاء، بإبلاغ هذه الأمور للمراجعين الأخرين المشاركين في الفحص. وتتضمن العوامل التي سيتم أخذها في الحسبان الأهمية النسبية للمعلومات المالية

الأولية لمكونات المجموعة وخطر التحريف فيها، وفهم المراجع لمدى المركزية أو عدم المركزية في الرقابة الداخلية المطبقة على إعداد هذه المعلومات.

١٧. **من أجل التخطيط لفحص المعلومات المالية الأولية، وإجراء هذا الفحص، ينبغي على المراجع المكلف حديثاً، والذي لم ينفذ بعد مراجعة للقوائم المالية السنوية وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، أن يتوصل إلى فهمٍ للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، المتعلقة بإعداد كلٍ من المعلومات المالية السنوية والأولية.**

١٨. يمكّن هذا الفهم المراجع من تركيز الاستفسارات المطروحة، والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى المطبقة عند تنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية وفقاً لهذا المعيار. وفي إطار التوصل إلى هذا الفهم، يطرح المراجع عادةً استفسارات على المراجع السابق ويقوم، متى كان ذلك ممكناً عملياً، بفحص وثائق المراجع السابق عن المراجعة السنوية السابقة، وعن أي فترات أولية سابقة في السنة الحالية تم فحصها من قبل المراجع السابق. وعند القيام بذلك، يأخذ المراجع في الحسبان طبيعة أي تحريفات مُصحَّحة، وأي تحريفات غير مُصحَّحة قام بتجميعها المراجع السابق، وأي مخاطر مهمة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، والأمور المحاسبية المهمة وأي أمور تتعلق بعملية التقرير قد تكون لها أهمية دائمة، مثل أوجه القصور المُهمة في الرقابة الداخلية.

الاستفسارات والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى

١٩. **ينبغي على المراجع طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتنفيذ إجراءات تحليلية وإجراءات فحص أخرى لتمكينه من أن يستنتج، على أساس الإجراءات المُنفذة، ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.**

٢٠. لا يتطلب الفحص عادةً إجراء اختبارات للسجلات المحاسبية من خلال التقصي أو الملاحظة أو المصادقة. وتقتصر عادةً الإجراءات اللازمة لتنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية على طرح استفسارات بشكل أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق الإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى، بدلاً من تأييد المعلومات التي تم الحصول عليها بشأن الأمور المحاسبية المهمة المتعلقة بالمعلومات المالية الأولية. وتتأثر طبيعة ومدى الاستفسارات المطروحة والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى المُنفذَّة بفهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، ونتائج تقييمات المخاطر فيما يتعلق بالمراجعة السابقة، ونظر المراجع في الأهمية النسبية المتعلقة بالمعلومات المالية الأولية.

٢١. ينفذ المراجع عادةً الإجراءات الآتية:

- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة واللجان المعنية الأخرى للتعرف على الأمور التي قد تؤثر على المعلومات المالية الأولية، والاستفسار عن الأمور التي تم تناولها في الاجتماعات التي لا توجد لها محاضر متاحة، والتي قد تؤثر على المعلومات المالية الأولية.
- النظر في تأثير الأمور التي نشأ عنها تعديل في تقرير المراجعة أو الفحص، إن وجد هذا التأثير، وفي التعديلات المحاسبية أو التحريفات غير المُعدَّلة، في وقت المراجعة أو عمليات الفحص السابقة.
- الاتصال، متى كان ذلك مناسباً، بالمراجعين الآخرين الذين ينفذون فحصاً للمعلومات المالية الأولية الخاصة بالمكونات المُهمة في المنشأة المعدة للتقرير محل الفحص.
- الاستفسار عمّا يلي من أعضاء الإدارة المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وغيرهم من الأشخاص حسب مقتضى الحال:
  - ما إذا كان قد تم إعداد وعرض المعلومات المالية الأولية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
  - ما إذا كانت هناك أي تغييرات في المبادئ المحاسبية أو في طرق تطبيقها.
  - ما إذا كانت هناك أي معاملات جديدة استلزمت تطبيق مبدأ محاسبي جديد.
  - ما إذا كانت المعلومات المالية الأولية تحتوي على أي تحريفات معروفة غير مُصحَّحة.

- المواقف غير المألوفة أو المُعقدة التي يمكن أن تكون قد أثرت على المعلومات المالية الأولية، مثل تجميع الأعمال أو استبعاد قطاع أعمال.
- الافتراضات المُهمة ذات الصلة بقياس القيمة العادلة أو الإفصاحات المتعلقة بها، ونية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات معينة نيابة عن المنشأة.
- ما إذا كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب في المعلومات المالية الأولية.
- التغييرات المُهمة في التعهدات والالتزامات التعاقدية.
- التغييرات المُهمة في الالتزامات المحتملة بما في ذلك الدعاوى القضائية أو المطالبات.
- الالتزام بالتعهدات المتعلقة بالديون.
- الأمور التي تثير تساؤلات أثناء تطبيق إجراءات الفحص.
- المعاملات المُهمة التي تتم في الأيام القليلة الأخيرة من الفترة الأولية أو الأيام القليلة الأولى من الفترة الأولية التالية.
- المعرفة بأي غش أو غش مشتبه فيه يؤثر على المنشأة ويكون من بين المتورطين فيه:
  - الإدارة؛ أو
  - الموظفون الذي لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
  - أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية.
- المعرفة بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على المعلومات المالية الأولية.
- المعرفة بأية حالة فعلية أو محتملة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، التي قد يكون لها تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية.

- تطبيق الإجراءات التحليلية على المعلومات المالية الأولية بهدف تحديد العلاقات والبنود الفردية التي تبدو غير مألوفة، والتي قد تعكس تحريفاً جوهرياً في المعلومات المالية الأولية. وقد تتضمن الإجراءات التحليلية تحليل النسب والأساليب الإحصائية مثل تحليل الاتجاهات أو تحليل التراجعات، وقد يتم تنفيذ هذه الإجراءات يدوياً أو باستخدام أساليب بمساعدة الحاسب. ويحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة للإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية.
- قراءة المعلومات المالية الأولية، والنظر فيما إذا كان قد نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية ليست مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٢٢. قد ينفذ المراجع العديد من إجراءات الفحص قبل إعداد المنشأة للمعلومات المالية الأولية أو بالتزامن مع إعدادها. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الممكن عملياً تحديث فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، والبدء في قراءة المحاضر المنطبقة قبل نهاية الفترة الأولية. ويسمح أيضاً تنفيذ بعض إجراءات الفحص في وقت مبكر من الفترة الأولية بالتحديد المبكر للأمور المحاسبية المُهمة التي تؤثر على المعلومات المالية الأولية، وبالنظر في مثل هذه الأمور.

٢٣. إن المراجع الذي ينفذ الفحص للمعلومات المالية الأولية يتم تكليفه أيضاً بتنفيذ مراجعة للقوائم المالية السنوية للمنشأة. ولأغراض المواءمة والكفاءة، قد يقرر المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة معينة بالتزامن مع فحص المعلومات المالية الأولية. فعلى سبيل المثال، المعلومات المكتسبة من قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة فيما يتصل بفحص المعلومات المالية الأولية، قد تُستخدم أيضاً في المراجعة السنوية. وقد يقرر المراجع أيضاً أن ينفذ، في وقت الفحص الأولي، إجراءات مراجعة سيكون من اللازم تنفيذها لغرض

مراجعة القوائم المالية السنوية، على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات مراجعة على المعاملات المُهمة أو غير المألوفة الواقعة خلال الفترة، مثل عمليات تجميع الأعمال، أو عمليات إعادة الهيكلة، أو معاملات الإيرادات المُهمة.

٢٤. لا يتطلب فحص المعلومات المالية الأولية عادةً تأييد الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى القضائية أو المطالبات. ولذلك، لا يكون من الضروري عادةً إرسال خطاب استفسار إلى محامي المنشأة. لكن الاتصال المباشر بمحامي المنشأة فيما يتعلق بالدعاوى القضائية أو المطالبات قد يكون مناسباً إذا نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى التساؤل عمّا إذا كانت المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، واعتقد المراجع أن محامي الشركة قد تكون لديه معلومات وثيقة الصلة.

٢٥. ينبغي أن يحصل المراجع على أدلة بأن المعلومات المالية الأولية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية. ويمكن أن يحصل المراجع على أدلة بأن المعلومات المالية الأولية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية عن طريق تتبع المعلومات المالية الأولية إلى:

(أ) السجلات المحاسبية، مثل دفتر الأستاذ العام، أو جدول التوحيد الذي يتفق أو يتطابق مع السجلات المحاسبية؛

(ب) البيانات الأخرى الداعمة في سجلات المنشأة كلما كان ذلك ضرورياً.

٢٦. **ينبغي على المراجع أن يستفسر عمّا إذا كانت الإدارة قد حددت جميع الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير الفحص، والتي قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في المعلومات المالية الأولية.** ومن غير الضروري أن يُنفذ المراجع إجراءات أخرى لتحديد الأحداث الواقعة بعد تاريخ تقرير الفحص.

٢٧. **ينبغي على المراجع أن يستفسر عمّا إذا كانت الإدارة قد غيّرت تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعندما يصبح المراجع على علم، نتيجةً لهذا الاستفسار أو لإجراءات فحص أخرى، بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراجع:**

(أ) الاستفسار من الإدارة عن خططها المتعلقة بالتصرفات المستقبلية استناداً إلى تقييمها للاستمرارية، وجدوى هذه الخطط، وما إذا كانت الإدارة تعتقد أن نتيجة هذه الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع؛

(ب) النظر في مدى كفاية الإفصاح عن تلك الأمور في المعلومات المالية الأولية.

٢٨. ربما كانت الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة موجودة في تاريخ القوائم المالية السنوية، أو قد يتم التعرف عليها نتيجةً للاستفسارات المطروحة على الإدارة أو أثناء تنفيذ إجراءات الفحص الأخرى. وعندما تثير تلك الأحداث أو الظروف انتباه المراجع، فعلى المراجع أن يستفسر من الإدارة عن خططها بشأن التصرف المستقبلي، مثل خططها لتسييل الأصول، أو اقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الديون، أو تخفيض النفقات أو تأجيلها، أو زيادة رأس المال. وعلى المراجع أن يستفسر أيضاً عن جدوى خطط الإدارة، وما إذا كانت الإدارة تعتقد بأن نتيجة تلك الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع. ولكن ليس من الضروري عادةً بالنسبة للمراجع أن يتأكد من جدوى خطط الإدارة وما إذا كانت نتيجة هذه الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع.

٢٩. **عندما يلفت أمر ما انتباه المراجع ويقوده إلى التساؤل عمّا إذا كان ينبغي إجراء تعديلٍ جوهريٍ على المعلومات المالية الأولية، حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فينبغي على المراجع طرح استفسارات إضافية أو تنفيذ إجراءات أخرى لتمكينه من إبداء استنتاج في تقرير الفحص.** فعلى سبيل المثال، إذا أدت إجراءات الفحص التي قام بها المراجع إلى تساؤله عمّا إذا كانت معاملة بيع مُهمة مُسجَّلة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فعلى المراجع تنفيذ إجراءات إضافية كافية للإجابة على تساؤلاته، مثل مناقشة شروط المعاملة مع كبار موظفي التسويق والمحاسبة أو قراءة عقد البيع.

تقويم التحريفات

٣٠. **ينبغي على المراجع أن يُقوِّم ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة التي لفتت انتباهه تُعد، منفردة أو في مجملها، جوهرية بالنسبة للمعلومات المالية الأولية.**

٣١. على عكس ارتباط المراجعة، لا يهدف فحص المعلومات المالية الأولية للوصول إلى تأكيد معقول بأن المعلومات المالية الأولية تخلو من التحريف الجوهري. ومع ذلك، فإن التحريفات التي تلفت انتباه المراجع، بما في ذلك الإفصاحات غير الكافية، يتم تقويمها منفردة وفي مجملها لتحديد ما إذا كان يلزم إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٣٢. يمارس المراجع الاجتهاد المهني عند تقويم الأهمية النسبية لأي تحريفات لم تصححها المنشأة. ويأخذ المراجع في الحسبان أموراً مثل طبيعة التحريفات وسببها ومبلغها، وما إذا كانت التحريفات قد نشأت في السنة السابقة أو في فترة أولية من السنة الحالية، والتأثير المحتمل للتحريفات على الفترات السنوية أو الأولية المستقبلية.

٣٣. قد يحدد المراجع مبلغاً، لا يلزم تجميع التحريفات التي تقل عنه، لأنه يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية. وعند القيام بذلك، يأخذ المراجع في الحسبان حقيقة أن تحديد الأهمية النسبية ينطوي على اعتبارات كمّية وأيضاً نوعية، وأن التحريفات التي تكون بمبالغ صغيرة نسبياً قد يكون لها مع ذلك تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية.

إفادات الإدارة

٣٤. **ينبغي على المراجع أن يحصل من الإدارة على إفادة مكتوبة:**

(أ) **بأنها تقر بمسؤوليتها عن تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ؛**

(ب) **بأن المعلومات المالية الأولية مُعدَّة ومعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛**

(ج) **بأنها تعتقد أن تأثيرات التحريفات غير المُصحَّحة التي جمعها المراجع أثناء الفحص تُعد، سواءً منفردة أو في مجملها، غير جوهرية بالنسبة للمعلومات المالية الأولية ككل. ويتم تضمين ملخص بهذه البنود في الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها.**

(د) **بأنها قد أفصحت للمراجع عن جميع الحقائق المهمة التي تتعلق بأي حالات غش أو حالات غش مشتبه فيها تعلم بها الإدارة وربما تكون قد أثرت على المنشأة؛**

(ه) **بأنها قد أفصحت للمراجع عن نتائج تقييمها لمخاطر أن تكون المعلومات المالية الأولية مُحرفّة بشكل جوهري نتيجة لغش؛**[٢]

(و) **بأنها قد أفصحت للمراجع عن جميع حالات عدم الالتزام الفعلية أو المحتملة بالأنظمة واللوائح، والتي من المقرر أن يؤخذ في الحسبان تأثيراتها عند إعداد المعلومات المالية الأولية؛**

(ز) **بأنها قد أفصحت للمراجع عن جميع الأحداث المُهمة التي وقعت بعد تاريخ قائمة المركز المالي وحتى تاريخ تقرير الفحص والتي قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في المعلومات المالية الأولية.**

٣٥. يحصل المراجع على إفادات إضافية، حسب الاقتضاء، فيما يتعلق بالأمور الخاصة بعمل المنشأة أو صناعتها. ويحتوي الملحق الثالث من هذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب إفادة من الإدارة.

مسؤولية المراجع عن المعلومات المرفقة

٣٦. **ينبغي على المراجع قراءة المعلومات الأخرى المرفقة بالمعلومات المالية الأولية للنظر فيما إذا كانت أي من تلك المعلومات غير متسقة بشكلٍ جوهري مع المعلومات المالية الأولية.** وإذا حدد المراجع وجود عدم اتساق جوهري، فإنه ينظر فيما إذا كانت المعلومات المالية الأولية أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى تعديل. وإذا كان هناك تعديل من الضروري إجراؤه في المعلومات المالية الأولية ورفضت الإدارة إجراءه، فإن المراجع ينظر في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص. وإذا كان هناك تعديل من الضروري إجراؤه في المعلومات الأخرى ورفضت الإدارة إجراءه، فإن المراجع ينظر في تضمين فقرة إضافية في تقرير الفحص تصف عدم الاتساق الجوهري، أو ينظر في

---

[٢] توضح الفقرة ٣٦ من معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" أن طبيعة مثل هذا التقييم ونطاقه ومدى وتكراره يختلف من منشأة لأخرى، وأن الإدارة قد تقوم بإجراء تقييم تفصيلي على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة المستمرة. وعليه، فإن هذه الإفادة، طالما كانت متعلقة بالمعلومات المالية الأولية، يتم تكييفها لتتماشى مع الظروف الخاصة بالمنشأة.

اتخاذ إجراءات أخرى، مثل الامتناع عن إصدار تقرير الفحص أو الانسحاب من الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تعرض الإدارة مقاييس بديلة للأرباح تصور الأداء المالي بشكل أكثر إيجابية من المعلومات المالية الأولية، وتُعطى تلك المقاييس أهمية زائدة، أو لا تكون محددة بشكلٍ واضح، أو لا يتم مطابقتها بوضوح مع المعلومات المالية الأولية بحيث تكون مُربكة وربما مضلِّلة.

٣٧. **إذا لفت انتباه المراجع ما يدعوه للاعتقاد بأن المعلومات الأخرى تتضمن تحريفاً جوهرياً لإحدى الحقائق، فينبغي عليه مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة.** وعند قراءة المعلومات الأخرى لغرض تحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، فقد يلفت انتباه المراجع تحريف جوهري واضح لإحدى الحقائق (بعبارة أخرى، معلومات لا تتعلق بالأمور الظاهرة في المعلومات المالية الأولية، ومنصوص عليها أو معروضة بشكلٍ غير صحيح). وعند مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة، ينظر المراجع في صحة المعلومات الأخرى، وردود الإدارة على استفساراته، وما إذا كانت هناك اختلافات صحيحة في الحكم أو الرأي، وما إذا كان سيطلب من الإدارة استشارة طرف ثالث مُؤهل لحل التحريف الواضح في الحقائق. وإذا كان من الضروري إجراء تعديل لتصحيح التحريف الجوهري في إحدى الحقائق ورفضت الإدارة إجراء هذا التعديل، فعلى المراجع أن ينظر في اتخاذ الإجراء الإضافي المناسب، مثل إخطار المكلفين بالحوكمة والحصول على مشورة قانونية.

الاتصال

٣٨. **عندما يلفت انتباه المراجع، نتيجة لتنفيذ فحص المعلومات المالية الأولية، أمر يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل جوهري في المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فينبغي على المراجع إبلاغ هذا الأمر في أقرب وقت ممكن عملياً للمستوى الإداري المناسب.**

٣٩. **وفقاً لحكم المراجع، فعندما لا تستجيب الإدارة بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة، فينبغي على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة.** ويتم الإبلاغ في أقرب وقت ممكن عملياً، إما شفهياً أو كتابياً. ويتأثر قرار المراجع بشأن الإبلاغ شفهياً أو كتابياً بعوامل مثل طبيعة الأمر الذي سيتم الإبلاغ به وحساسيته وأهميته وتوقيت ذلك الإبلاغ. وإذا تم الإبلاغ بالمعلومات شفهياً، فعلى المراجع توثيق الإبلاغ.

٤٠. **وفقاً لحكم المراجع، فعندما لا يستجيب المكلفون بالحوكمة بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة، فينبغي على المراجع أن ينظر فيما يلي:**

(أ) **إمّا تعديل التقرير؛ أو**

(ب) **إمكانية الانسحاب من الارتباط؛ و**

(ج) **إمكانية الاستقالة من التعيين لمراجعة القوائم المالية السنوية.**

٤١. **عندما يلفت انتباه المراجع، نتيجة لتنفيذ فحص المعلومات المالية الأولية، أمر يدعوه إلى الاعتقاد بوجود غش أو عدم التزام من جانب المنشأة بالأنظمة واللوائح، فينبغي عليه إبلاغ الأمر في أقرب وقت ممكن عملياً للمستوى الإداري المناسب.** ويتأثر تحديد المستوى الإداري المناسب باحتمال تواطؤ أو تورط أحد أعضاء الإدارة. وينظر المراجع أيضاً في الحاجة إلى التقرير عن تلك الأمور للمكلفين بالحوكمة، وينظر في الأثر المنعكس على الفحص.

٤٢. **ينبغي على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بالأمور ذات الصلة التي لها أهمية من حيث الحوكمة والتي نشأت عن فحص المعلومات المالية الأولية.** ونتيجةً لفحص المعلومات المالية الأولية، قد يصبح المراجع على علم بأمور تُعد في رأيه مهمة وتخص أيضاً المكلفين بالحوكمة عند إشرافهم على آلية التقرير المالي والإفصاحات. ويقوم المراجع بإبلاغ تلك الأمور للمكلفين بالحوكمة.

إعداد تقرير عن طبيعة ومدى ونتائج فحص المعلومات المالية الأولية

٤٣. **ينبغي على المراجع إصدار تقرير مكتوب يحتوي على ما يلي:**

(أ) **عنوان مناسب.**

(ب) **المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه ظروف الارتباط.**

(ج) **تحديد المعلومات المالية الأولية التي تم فحصها، بما في ذلك عنوان كل قائمة في المجموعة الكاملة أو الموجزة من القوائم المالية والتاريخ والفترة التي تغطيها المعلومات المالية الأولية؛**

(د) **عبارة بأن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية الأولية وعرضها العادل وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وذلك إذا كانت المعلومات المالية الأولية تشتمل على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل.**

(ه) **في الظروف الأخرى، عبارة بأن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض المعلومات المالية الأولية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.**

(و) **عبارة بأن المراجع مسؤول عن إبداء استنتاج بشأن المعلومات المالية الأولية استناداً إلى الفحص.**

(ز) **عبارة بأن فحص المعلومات المالية الأولية تم القيام به وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة" المعتمد في المملكة العربية السعودية، وعبارة بأن مثل هذا الفحص يتألف من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص.**

(ح) **عبارة بأن الفحص يُعدّ أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكّن المراجع من الوصول إلى تأكيد بأنه سيعلم بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة، وبالتالي، فإن المراجع لا يبدي أي رأي مراجعة.**

(ط) **إذا كانت المعلومات المالية الأولية تشتمل على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام، المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل، فإن التقرير يحتوي على استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة، أو لا تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق (بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*)).**

(ي) **في الظروف الأخرى، يحتوي التقرير على استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق (بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(**)).**

(ك) **تاريخ التقرير.**

(ل) **المكان الذي يمارِس فيه المراجع عمله في الدولة.**

(م) **توقيع المراجع.**

ويحتوي الملحق الرابع لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص.

٤٤. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح التي تحكم فحص المعلومات المالية الأولية صيغة لاستنتاج المراجع تختلف عن الصيغة الموضحة في الفقرة ٤٣(ط) أو (ي). وعلى الرغم من أن المراجع قد يكون ملزماً باستخدام الصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإن مسؤولياته الموضحة في هذا المعيار للوصول إلى الاستنتاج تظل كما هي.

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: ... تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (انظر معيار ٧٠٠)، الفقرة ٢٥.

** المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي، كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

٤٥. **ينبغي على المراجع أن يبدي استنتاجاً متحفظاً أو معارضاً عندما يلفت انتباهه أمر يدعوه إلى الاعتقاد بأنه ينبغي إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.**

٤٦. إذا لفت انتباه المراجع أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية تتأثر أو يمكن أن تتأثر بشكلٍ جوهري بسبب خروج عن إطار التقرير المالي المنطبق، ولم تصحح الإدارة المعلومات المالية الأولية، فإنه يعدِّل تقرير الفحص. ويصف التعديل طبيعة الخروج وينص، إن أمكن، على تأثيرات ذلك على المعلومات المالية الأولية. وفي حالة عدم تضمين المعلومات التي يعتقد المراجع أنها ضرورية لغرض الإفصاح الكافي في المعلومات المالية الأولية، فإن المراجع يعدل تقرير الفحص ويذكر فيه، إن أمكن، المعلومات الضرورية. ويتم التعديل على تقرير الفحص عادةً عن طريق إضافة فقرة توضيحية، والتحفظ في الاستنتاج. ويحتوي الملحق الخامس لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج متحفظ.

٤٧. عندما يكون تأثير الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق جوهرياً ومنتشراً جداً في المعلومات المالية الأولية إلى درجة يخلص معها المراجع إلى أن الاستنتاج المتحفظ لا يُعد كافياً للإفصاح عن الطبيعة المضللة أو غير المكتملة للمعلومات المالية الأولية، فإن المراجع يبدي استنتاجاً معارضاً. ويحتوي الملحق السابع لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج معارض.

القيد على النطاق

٤٨. تمنع عادةً القيود المفروضة على النطاق المراجع من إكمال الفحص.

٤٩. **عندما يكون المراجع غير قادر على إكمال الفحص، فينبغي عليه أن يبلغ كتابياً المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة بسبب عدم استطاعته إكمال الفحص، وأن ينظر فيما إذا كان من المناسب إصدار تقرير.**

القيد المفروض من الإدارة على النطاق

٥٠. لا يقبل المراجع أي ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية إذا كانت معرفته المبدئية بظروف الارتباط تشير إلى أنه لن يكون قادراً على إكمال الفحص نظراً لوجود قيد مفروض من إدارة المنشأة على نطاق الفحص الذي يقوم به المراجع.

٥١. إذا فرضت الإدارة قيداً على نطاق الفحص بعد قبول الارتباط، فعلى المراجع أن يطلب إزالة ذلك القيد. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، يكون المراجع غير قادرٍ على إكمال الفحص وإبداء استنتاج. وفي تلك الحالات، يبلغ المراجع كتابياً المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة بسبب عدم استطاعته إكمال الفحص. وبالرغم من ذلك، فعندما يلفت انتباه المراجع أمرٍ يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإن المراجع يقوم بالإبلاغ عن هذا الأمر وفقاً للإرشادات الموضحة في الفقرات ٣٨-٤٠.

٥٢. يأخذ المراجع أيضاً في الحسبان المسؤوليات النظامية والتنظيمية، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب بأن يصدر المراجع تقريراً. وفي حال وجود مثل هذا المتطلب، فإن المراجع يمتنع عن إبداء استنتاج، ويذكر في تقرير الفحص سبب عدم استطاعته إكمال الفحص. ومع ذلك، فعندما يلفت انتباه المراجع أمرٍ يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإن المراجع يبلغ أيضاً عن مثل هذا الأمر في التقرير.

القيود الأخرى على النطاق

٥٣. قد يوجد قيد على النطاق بسبب ظروف أخرى بخلاف ما تفرضه الإدارة من قيود. وفي تلك الظروف، يكون المراجع عادةً غير قادرٍ على إكمال الفحص وإبداء استنتاج، وعليه أن يسترشد في ذلك بالفقرتين ٥١ و٥٢. ولكن قد توجد بعض الظروف النادرة التي يقتصر فيها القيد على نطاق عمل المراجع بشكلٍ واضح على أمرٍ واحد محدد أو أكثر، ومع أنه جوهري، إلا أنه بحسب حكم المراجع غير منتشر في المعلومات المالية الأولية. وفي تلك الظروف، يعدل المراجع تقرير الفحص عن طريق الإشارة إلى أنه باستثناء الأمر الموضح في فقرة توضيحية واردة في تقرير الفحص، فإن الفحص قد تم القيام به وفقاً لهذا المعيار، وأيضاً عن طريق التحفظ في الاستنتاج. ويحتوي الملحق السادس لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج متحفظ.

٥٤. قد يكون المراجع قد أبدى رأياً متحفظاً في مراجعة آخر قوائم مالية سنوية بسبب قيد مفروض على نطاق المراجعة. وعلى المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان ذلك القيد المفروض على النطاق لا يزال موجوداً، وفي هذه الحالة فإنه ينظر في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص.

الاستمرارية وحالات عدم التأكد المُهمة

٥٥. في ظروف معينة، قد تُضاف فقرة لفت انتباه إلى تقرير الفحص، دون أن يؤثر ذلك على استنتاج المراجع، لتسليط الضوء على أمرٍ تم تضمينه في إيضاح مرفق بالمعلومات المالية الأولية، يناقش الأمر على نطاق أكثر اتساعاً. ويُفضل تضمين تلك الفقرة بعد فقرة الاستنتاج، وعادةً ما تشير إلى حقيقة أن الاستنتاج غير متحفظ في هذا الصدد.

٥٦. **إذا تم الإفصاح بشكل كافٍ في المعلومات المالية الأولية عن عدم تأكد جوهري متعلق بحدثٍ أو ظرف قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراجع أن يضيف فقرة لفت انتباه إلى تقرير الفحص لتسليط الضوء على هذه الحالة.**

٥٧. قد يكون المراجع قد عدَّل تقريراً سابقاً لعملية مراجعة أو فحص عن طريق إضافة فقرة لفت انتباه لتسليط الضوء على عدم تأكد جوهري متعلق بحدثٍ أو ظرف قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وإذا كان عدم التأكد الجوهري لايزال موجوداً وتم الإفصاح عنه بشكل كافٍ في المعلومات المالية الأولية، فإن المراجع يعدل تقرير الفحص المتعلق بالمعلومات المالية الأولية الحالية عن طريق إضافة فقرة لتسليط الضوء على استمرار حالة عدم التأكد الجوهري.

٥٨. إذا لفت انتباه المراجع، نتيجةً للاستفسارات أو إجراءات الفحص الأخرى، عدم تأكد جوهري متعلق بحدثٍ أو ظرف قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وتم الإفصاح بشكل كافٍ عن ذلك في المعلومات المالية الأولية، فإن المراجع يعدّل تقرير الفحص عن طريق إضافة فقرة لفت انتباه.

٥٩. **إذا لم يتم الإفصاح بشكل كافٍ في المعلومات المالية الأولية عن حالة عدم تأكد جوهري تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراجع إبداء استنتاج متحفظ أو معارض، حسب مقتضى الحال. وينبغي أن يتضمن التقرير إشارة محددة إلى حقيقة وجود حالة عدم تأكد جوهري.**

٦٠. **ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان تعديل تقرير الفحص عن طريق إضافة فقرة لتسليط الضوء على عدم التأكد الجوهري (بخلاف مشكلة استمرارية المنشأة) الذي لفت انتباه المراجع، والذي يعتمد حله على أحداث مستقبلية والذي قد يؤثر على المعلومات المالية الأولية.**

اعتبارات أخرى

٦١. تتضمن شروط الارتباط موافقة الإدارة على أنه في حال إشارة أي مستند يحتوي على المعلومات المالية الأولية إلى أن تلك المعلومات المالية الأولية قد تم فحصها من قبل مراجع المنشأة، فإن تقرير الفحص سيتم تضمينه أيضاً في هذا المستند. وإذا لم تقم الإدارة بتضمين تقرير الفحص في المستند، فإن المراجع ينظر في ضرورة الحصول على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب في ظل الظروف القائمة.

٦٢. إذا كان المراجع قد أصدر تقرير فحص معدل، وأصدرت الإدارة المعلومات المالية الأولية دون تضمين تقرير الفحص المعدل في المستند الذي يحتوي على المعلومات المالية الأولية، فإن المراجع ينظر في ضرورة الحصول على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب في ظل الظروف القائمة، وإمكانية الاستقالة من تكليفه بمراجعة القوائم المالية السنوية.

٦٣. ليس من الضروري أن تحتوي المعلومات المالية الأولية، التي تتألف من مجموعة مختصرة من القوائم المالية، على جميع المعلومات التي ستكون مُضمَّنة في مجموعة كاملة من القوائم المالية، ولكنها بدلاً من ذلك تعرض تفسيراً للأحداث والتغيرات التي تُعد مهمة لفهم التغيرات في المركز المالي والأداء المالي للمنشأة منذ تاريخ التقرير السنوي. وهذا بسبب أنه من المفترض أن يكون لمستخدمي المعلومات المالية الأولية إمكانية الوصول إلى أحدث قوائم مالية مُراجعة، كما هو الحال بالنسبة للمنشآت المدرجة. وفي ظروفٍ أخرى، يناقش المراجع مع الإدارة مدى الحاجة لأن تتضمن المعلومات المالية الأولية بياناً بأنه يجب قراءتها جنباً إلى جنب مع أحدث القوائم

المالية المراجعة. وفي حال غياب ذلك البيان، ينظر المراجع فيما إذا كانت المعلومات المالية الأولية، بدون ذكر إشارة إلى أحدث قوائم مالية مُراجعة، تُعد مضللة في ظل الظروف القائمة، وينظر أيضاً في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص.

التوثيق

٦٤. **ينبغي على المراجع إعداد توثيق لأعمال الفحص يُعد كافياً ومناسباً لتوفير أساس لاستنتاج المراجع وتوفير أدلة على أن الفحص قد نُفِّذ وفقاً لهذا المعيار ووفقاً للمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.** ويمكِّن التوثيق أي مراجع خبير لم تكن له صلة في السابق بالارتباط من فهم طبيعة وتوقيت ومدى الاستفسارات المطروحة والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى المطبقة، والمعلومات التي تم الحصول عليها، وأي أمور مهمة تم أخذها في الحسبان أثناء تنفيذ الفحص، بما في ذلك التصرف المتخذ في تلك الأمور.

تاريخ السريان

٦٥. يسري هذا المعيار على أعمال فحص المعلومات المالية الأولية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

المعيار من منظور القطاع العام

١. *تتطلب الفقرة ١٠ أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط. وتوضح الفقرة ١١ أن خطاب الارتباط يساعد في تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بطبيعة الارتباط، وتحديداً فيما يتعلق بهدف الفحص ونطاقه، ومسؤوليات الإدارة، ومدى مسؤوليات المراجع، والتأكيد الذي سيتم الوصول إليه، وطبيعة وشكل التقرير. وتلزم الأنظمة أو اللوائح التي تحكم ارتباطات الفحص في القطاع العام عادةً بتعيين المراجع. وبالتالي، فإن خطابات الارتباط قد لا تكون ممارسة شائعة في القطاع العام. وبالرغم من ذلك، فإن خطاب الارتباط الذي يوضح الأمور المُشار إليها في الفقرة ١١ قد يكون مفيداً لكلٍ من المراجع في القطاع العام والعميل. ولذلك، ينظر مراجعو القطاع العام في إمكانية الاتفاق مع العميل على شروط ارتباط الفحص عن طريق تحرير خطاب ارتباط.*

٢. *في القطاع العام، قد يمتد الالتزام القانوني للمراجع فيما يتعلق بالمراجعة لأعمال أخرى، مثل فحص المعلومات المالية الأولية. وفي هذه الحالة، لا يستطيع المراجع في القطاع العام تجنب مثل هذا الالتزام، وبالتالي قد يكون في وضع لا يمكّنه من عدم القبول (انظر الفقرة ٥٠) أو من الانسحاب من ارتباط الفحص (انظر الفقرتين ٣٦ و٤٠(ب)). وأيضاً، قد لا يكون المراجع في القطاع العام في وضع يمكّنه من الاستقالة من التعيين لمراجعة القوائم المالية السنوية (انظر الفقرتين ٤٠(ج)) و٦٢).*

٣. *تناقش الفقرة ٤١ مسؤولية المراجع عندما يلفت انتباهه أمر يدعوه إلى الاعتقاد بوجود غش أو عدم التزام من جانب المنشأة بالأنظمة واللوائح. وقد يخضع المراجع في القطاع العام لمتطلبات نظامية أو متطلبات تنظيمية أخرى للتقرير عن أمر للسلطات التنظيمية أو السلطات العامة الأخرى.*

الملحق الأول

مثال لخطاب ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية

يُستخدم الخطاب التالي للاسترشاد به، إلى جانب الاعتبارات المبيّنة في الفقرة ١٠ من هذا المعيار، وسيكون من اللازم تكييفه وفقاً لمتطلبات وظروف كل ارتباط.

إلى مجلس الإدارة (أو ممثل الإدارة العليا المعني)

نقدم هذا الخطاب لتأكيد فهمنا لشروط وأهداف ارتباطنا لفحص قائمة المركز المالي الأولية للمنشأة كما في ٣٠ يونيو ٢٠×١ وما يتعلق بها من قوائم للدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن الستة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

وسنقوم بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة" المعتمد في المملكة العربية السعودية، وذلك بهدف تزويدنا بأساس للتقرير عمّا إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا للاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة للإقليم أو الدولة المُنشئة للتقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]. ويتألف مثل هذا الفحص من طرح استفسارات، بشكل أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص، ولكنه لا يتطلب عادةً تأييد المعلومات التي تم الحصول عليها. ويُعد نطاق فحص المعلومات المالية الأولية أقل بكثير من نطاق المراجعة التي تُنفَّذ وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والتي يتمثل الهدف منها في إبداء رأي يتعلق بالقوائم المالية، وبالتالي، فإننا لن نُبدي أي رأي من ذلك القبيل.

ونحن نتوقع أن يكون تقريرنا عن المعلومات المالية الأولية كما يلي:

[يتم إدراج نص نموذج التقرير]

وتُعد المعلومات المالية الأولية، بما في ذلك الإفصاحات الكافية فيها، من مسؤوليات إدارة المنشأة. ويشمل ذلك تصميم الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد وعرض المعلومات المالية الأولية التي تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتطبيق تلك الرقابة الداخلية والحفاظ عليها؛ واختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛ وإجراء التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل الظروف القائمة. وكجزء من الفحص، سنطلب إفادات مكتوبة من الإدارة تتعلق بالإقرارات المقدمة بخصوص الفحص. وسنطلب أيضاً أنه في حال إشارة أي مستند يحتوي على المعلومات المالية الأولية إلى أن تلك المعلومات المالية الأولية قد تم فحصها، فإن تقريرنا سيتم تضمينه أيضاً في هذا المستند.

ولا يوفر فحص المعلومات المالية الأولية تأكيداً بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن ارتباطنا لا يمكن الاعتماد عليه للإفصاح عن وجود أي غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية. ومع ذلك، سنبلغكم بأي أمورٍ جوهرية تلفت انتباهنا.

ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم، ونثق بأنهم سيوفرون لنا أي سجلات أو وثائق أو معلومات أخرى نطلبها فيما يتعلق بالفحص.

[تُضاف هنا المعلومات الإضافية المتعلقة بترتيبات الأتعاب والفواتير، حسب مقتضى الحال.]

سيكون هذا الخطاب سارياً للسنوات القادمة ما لم يتم إنهاؤه أو تعديله أو إحلاله بآخر (عند الاقتضاء).

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب، للإشارة إلى أنها تتفق مع فهمكم لترتيبات فحصنا للقوائم المالية، وإعادة إرسالها إلينا.

أقر بالعلم والموافقة بالنيابة عن المنشأة (س)

(التوقيع)

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

الإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تنفيذ فحص لمعلومات مالية أولية

فيما يلي أمثلة للإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية:

- مقارنة المعلومات المالية الأولية بالمعلومات المالية الأولية للفترة الأولية السابقة مباشرةً، وبالمعلومات المالية الأولية للفترة الأولية المقابلة في السنة المالية السابقة، وبالمعلومات المالية الأولية التي توقعتها الإدارة للفترة الحالية، وبأحدث القوائم المالية السنوية المُراجعة.
- مقارنة المعلومات المالية الأولية الحالية بالنتائج المتوقعة، مثل الموازنات أو التنبؤات (على سبيل المثال، مقارنة أرصدة الزكاة والضريبة والعلاقة بين مخصص زكاة وضرائب الدخل إلى الدخل قبل الزكاة والضريبة في المعلومات المالية الأولية الحالية بالمعلومات المقابلة لها في (أ) الموازنات، باستخدام المعدلات المتوقعة، و(ب) المعلومات المالية للفترات السابقة).
- مقارنة المعلومات المالية الأولية الحالية بالمعلومات غير المالية ذات الصلة.
- مقارنة المبالغ المسجلة، أو النسب التي تم التوصل إليها من المبالغ المسجلة، بالتوقعات الموضوعة من جانب المراجع. ويضع المراجع تلك التوقعات عن طريق تحديد وتطبيق العلاقات المتوقع بدرجة معقولة وجودها استناداً إلى فهم المراجع للمنشأة والصناعة التي تعمل بها المنشأة.
- مقارنة النسب والمؤشرات للفترة الأولية الحالية بتلك الخاصة بمنشآت أخرى في نفس الصناعة.
- مقارنة العلاقات بين العناصر في المعلومات المالية الأولية الحالية بالعلاقات المقابلة لها في المعلومات المالية الأولية للفترات السابقة، على سبيل المثال، المصروف حسب نوعه كنسبة مئوية من المبيعات، والأصول حسب نوعها كنسبة مئوية من إجمالي الأصول، والنسبة المئوية للتغير في المبيعات إلى النسبة المئوية للتغير في المبالغ مستحقة التحصيل.
- مقارنة البيانات غير المجمعة. وفيما يلي أمثلة لطرق تفصيل البيانات:
  - حسب الفترة، على سبيل المثال، بنود الإيرادات أو المصروفات مُفصَّلة إلى مبالغ ربع سنوية، أو شهرية، أو أسبوعية.
  - حسب الخط الإنتاجي أو مصدر الإيراد.
  - حسب الموقع، على سبيل المثال، حسب مكونات المجموعة.
  - حسب صفات المعاملة، على سبيل المثال، الإيراد المتولد من المصممين، أو المعماريين، أو الحرفيين.
  - حسب الصفات المتعددة للمعاملة، على سبيل المثال، المبيعات حسب المنتج والشهر.

الملحق الثالث

مثال لخطاب إفادة من الإدارة

ليس المقصود أن يكون الخطاب التالي خطاباً قياسياً. بل إن إفادات الإدارة ستختلف من منشأة لأخرى، ومن فترة أولية للفترة التي تليها.

(الترويسة الخاصة بالمنشأة)

(إلى المراجع) (التاريخ)

فقرات افتتاحية إذا كانت المعلومات المالية الأولية تشتمل على قوائم مالية مختصرة:

نقدم خطاب الإفادة الماثل بخصوص فحصكم لقائمة المركز المالي المختصرة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المختصرة لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ لأغراض إبداء استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يدعوكم إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي، عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

ونقر بمسؤوليتنا عن إعداد وعرض المعلومات المالية الأولية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق].

فقرات افتتاحية إذا كانت المعلومات المالية الأولية تشتمل على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل:

نقدم خطاب الإفادة الماثل بخصوص فحصكم لقائمة المركز المالي للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى لأغراض إبداء استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يدعوكم إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة (أو لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية)(*) المركز المالي للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي، عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

ونقر بمسؤوليتنا عن العرض العادل للمعلومات المالية الأولية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق].

ونؤكد، على حد علمنا واعتقادنا، على الإفادات الآتية:

- لقد تم إعداد وعرض المعلومات المالية الأولية المُشار إليها أعلاه وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق].
- لقد وفرنا لكم جميع الدفاتر المحاسبية والوثائق الداعمة، وجميع محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة (وتحديداً تلك التي عُقدت في [يتم إدراج التواريخ المنطبقة]).
- لا توجد أية معاملات مهمة لم يتم تسجيلها بشكلٍ سليم في السجلات المحاسبية التي تستند إليها المعلومات المالية الأولية.
- لم توجد أية حالة عدم التزام فعلية أو محتملة معروفة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية في حال عدم الالتزام.
- نقر بمسؤوليتنا عن تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ.

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع هي: استناداً إلى فحصنا، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية .....

- لقد أفصحنا لكم عن جميع الحقائق المهمة التي تتعلق بأي حالات غش معروفة أو مشتبه فيها ربما تكون قد أثرت على المنشأة.
- لقد أفصحنا لكم عن نتائج تقييمنا لخطر احتمال تحريف المعلومات المالية الأولية بشكلٍ جوهري نتيجة للغش.
- أننا نعتقد أن تأثيرات التحريفات غير المُصحَّحة الملخصة في الجدول المرفق تُعد، سواءً منفردة أو في مجملها، غير جوهرية بالنسبة للمعلومات المالية الأولية ككل.
- إننا نؤكد اكتمال المعلومات المقدمة لكم فيما يتعلق بهوية الأطراف ذات العلاقة.
- لقد تم تسجيل ما يلي بشكلٍ سليم، وعند الاقتضاء، تم الإفصاح عنه بشكلٍ كافٍ في المعلومات المالية الأولية:
  - المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك المبيعات، والمشتريات، والقروض، والتحويلات، وترتيبات التأجير وضماناته، والمبالغ مستحقة التحصيل من الأطراف ذات العلاقة أو واجبة السداد لها؛
  - الضمانات، سواءً كانت مكتوبة أو شفهية، والتي قد ترتب التزامات مُحتملة على المنشأة؛
  - اتفاقيات وخيارات إعادة شراء الأصول التي تم بيعها سابقاً.
- إن العرض والإفصاح عن قياسات القيمة العادلة للأصول والالتزامات تم وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. إن الافتراضات المستخدمة تعكس نيتنا وقدرتنا على تنفيذ إجراءات محددة بالنيابة عن المنشأة، عندما يكون لذلك صلة بقياسات القيمة العادلة أو الإفصاح عنها.
- ليست لدينا خطط أو نوايا قد تؤثر بشكلٍ جوهري على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المنعكسة في المعلومات المالية الأولية أو على تصنيفها.
- ليست لدينا خطط للتخلي عن خطوط إنتاج أو خطط أو نوايا أخرى ستؤدي إلى أية زيادة في المخزون أو تقادمه، ولا يوجد مخزون تم تحديده بمبلغ يزيد على القيمة القابلة للتحقق.
- لدى المنشأة صكوك ملكية مقبولة لجميع الأصول ولا توجد أي رهونات أو أعباء على أصول المنشأة.
- لقد سجلنا أو أفصحنا، حسب مقتضى الحال، عن كل من الالتزامات الفعلية والمحتملة.
- [يتم إضافة أية إفادات إضافية تتعلق بمعايير المحاسبة الجديدة التي يتم تطبيقها لأول مرة، ويؤخذ في الحسبان تضمين أية إفادات إضافية يتطلبها أي معيار دولي جديد للمراجعة وتكون ذات صلة بالمعلومات المالية الأولية.]

وعلى حد علمنا واعتقادنا، لم تقع أي أحداث بعد تاريخ قائمة المركز المالي وحتى تاريخ هذا الخطاب يمكن أن تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في المعلومات المالية الأولية المذكورة آنفاً.

____

(المسؤول التنفيذي الأول)

____

(المسؤول المالي الأول)

الملحق الرابع

أمثلة لتقارير فحص المعلومات المالية الأولية

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة ٤٣(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المُهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.[١] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[٢] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ (أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،") المركز المالي للمنشأة كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

---

١ قد يرغب المراجع في تحديد السلطة التنظيمية أو ما يعادلها من السلطات التي تُقدم لها المعلومات المالية الأولية.

٢ في حالة فحص المعلومات المالية التاريخية بدلاً من المعلومات المالية الأولية، ينبغي قراءة هذه الجملة على النحو الآتي: لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠)، الذي يُطبق على فحص المعلومات المالية التاريخية المُنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة. ويجب تعديل بقية التقرير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة ٤٣(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.[٣] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[٤] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

---

[٣] انظر الحاشية رقم ١.

[٤] انظر الحاشية رقم ٢.

الملحق الخامس

أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج متحفظ بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة ٤٣(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المُهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.[١] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[٢] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكل أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى المعلومات التي وفرتها لنا الإدارة، فقد استبعدت المنشأة (س) من العقارات والديون طويلة الأجل التزامات عقود إيجار معينة، نعتقد أنه ينبغي رسملتها لكي تتفق مع [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتشير هذه المعلومات إلى أنه إذا تمت رسملة التزامات عقود الإيجار تلك في ٣١ مارس ٢٠×١، فإن العقارات ستزيد بمبلغ ________ ريال، والديون طويلة الأجل بمبلغ ________ ريال، وكذلك فإن صافي الدخل وربحية السهم ستزيد (ستنقص) بمبلغ ________ ريال، و________ ريال، و________ ريال، و________ ريال، على الترتيب، لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء الأمر الموضح في الفقرة السابقة، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ *(أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،")* المركز المالي للمنشأة كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

[١] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[٢] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة ٤٣(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.[٣] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[٤] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى المعلومات التي وفرتها لنا الإدارة، فقد استبعدت المنشأة (س) من العقارات والديون طويلة الأجل التزامات عقود إيجار معينة، نعتقد أنه ينبغي رسملتها لكي تتفق مع [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتشير هذه المعلومات إلى أنه إذا تمت رسملة التزامات عقود الإيجار تلك في ٣١ مارس ٢٠×١، فإن العقارات ستزيد بمبلغ ________ ريال، والديون طويلة الأجل بمبلغ ________ ريال، وكذلك فإن صافي الدخل وربحية السهم ستزيد (ستنقص) بمبلغ ________ ريال، و________ ريال، و________ ريال، و________ ريال، على الترتيب، لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء الأمر الموضح في الفقرة السابقة، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

[٣] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[٤] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

الملحق السادس

أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج متحفظ بسبب قيد على النطاق لم تفرضه الإدارة

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة ٤٣(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المُهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.[١] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

باستثناء ما هو موضح في الفقرة التالية، فقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[٢] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكل أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

نتيجة حدوث حريق في مكتب أحد الفروع في (التاريخ) أدى إلى تلف سجلات المبالغ مستحقة التحصيل الخاصة بذلك الفرع، لم نتمكن من إكمال فحصنا لمبالغ مستحقة التحصيل بلغ مجموعها ________ ريال والواردة في المعلومات المالية الأولية. والمنشأة بصدد إعادة إنشاء هذه السجلات، وغير متأكدة مما إذا كانت هذه السجلات ستدعم المبلغ الموضح أعلاه وما يتعلق به من مخصص للمبالغ غير القابلة للتحصيل. ولو استطعنا إكمال فحصنا للمبالغ مستحقة التحصيل، ربما كانت ستنمو إلى علمنا أمور تشير إلى أن ثمة تعديلات كان من الضروري إجراؤها في المعلومات المالية الأولية.

الاستنتاج المتحفظ

باستثناء التعديلات على المعلومات المالية الأولية التي ربما كانت ستنمو إلى علمنا لولا الوضع الموضح أعلاه، واستناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ (أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،") المركز المالي للمنشأة كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأداؤها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

---

[١] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[٢] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة ٤٣(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.[٣] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

باستثناء ما هو موضح في الفقرة التالية، فقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[٤] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

نتيجة حدوث حريق في مكتب أحد الفروع في (التاريخ) أدى إلى تلف سجلات المبالغ مستحقة التحصيل الخاصة بذلك الفرع، لم نتمكن من إكمال فحصنا لمبالغ مستحقة التحصيل بلغ مجموعها ــــــــــــــــ ريال والواردة في المعلومات المالية الأولية. والمنشأة بصدد إعادة إنشاء هذه السجلات، وغير متأكدة مما إذا كانت هذه السجلات ستدعم المبلغ الموضح أعلاه وما يتعلق به من مخصص للمبالغ غير القابلة للتحصيل. ولو استطعنا إكمال فحصنا للمبالغ مستحقة التحصيل، ربما كانت ستنمو إلى علمنا أمور تشير إلى أن ثمة تعديلات كان من الضروري إجراؤها في المعلومات المالية الأولية.

الاستنتاج المتحفظ

باستثناء التعديلات على المعلومات المالية الأولية التي ربما كانت ستنمو إلى علمنا لولا الوضع الموضح أعلاه، واستناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

٣ انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

٤ انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

الملحق السابع

أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج معارض بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة ٤٣(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المُهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.[١] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[٢] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثيرٍ في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المعارض

بدايةً من هذه الفترة، توقفت إدارة المنشأة عن توحيد القوائم المالية لشركاتها التابعة، حيث ترى الإدارة أن التوحيد سيكون غير مناسب بسبب وجود حصص كبيرة جديدة غير مسيطرة. ولا يتفق هذا مع [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]. ولو كانت القوائم المالية الموحدة قد تم إعدادها، فإن جميع القوائم الواردة في المعلومات المالية الأولية تقريباً كانت ستختلف بشكل جوهري.

الاستنتاج المعارض

يشير فحصنا إلى أنه بسبب عدم المحاسبة عن استثمارات المنشأة في الشركات التابعة على أساس التوحيد، كما هو موضح في الفقرة السابقة، فإن هذه المعلومات المالية الأولية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ (أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،") المركز المالي للمنشأة كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

---

١ انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

٢ انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة ٤٣(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.[٣] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[٤] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المعارض

بدايةً من هذه الفترة، توقفت إدارة المنشأة عن توحيد القوائم المالية لشركاتها التابعة، حيث ترى الإدارة أن التوحيد سيكون غير مناسب بسبب وجود حصص كبيرة جديدة غير مسيطرة. ولا يتفق هذا مع [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]. ولو كانت القوائم المالية الموحدة قد تم إعدادها، فإن جميع القوائم الواردة في المعلومات المالية الأولية تقريباً كانت ستختلف بشكل جوهري.

الاستنتاج المعارض

يشير فحصنا إلى أنه بسبب عدم المحاسبة عن استثمارات المنشأة في الشركات التابعة على أساس التوحيد، كما هو موضح في الفقرة السابقة، فإن هذه المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

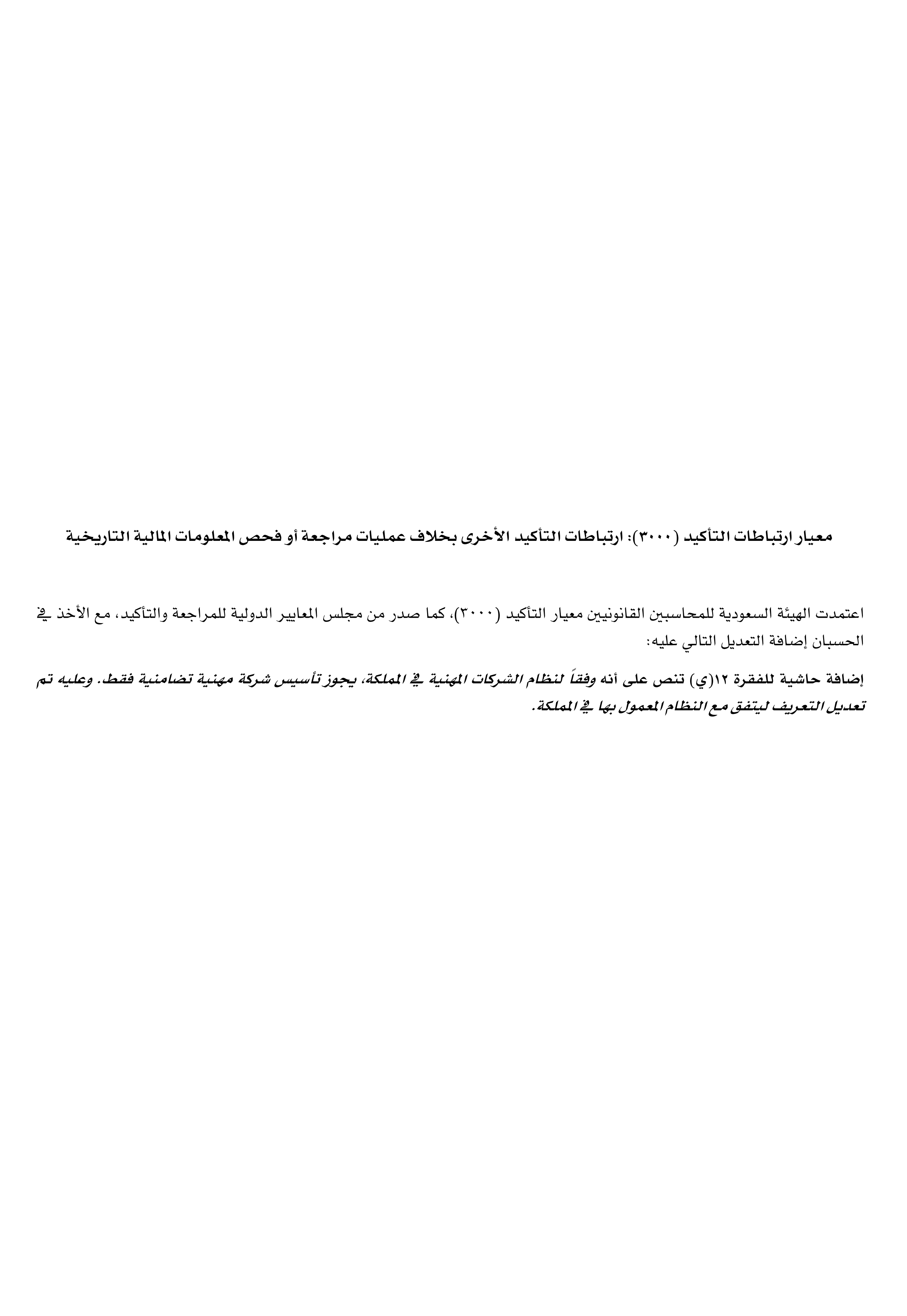
المراجع

التاريخ

العنوان

[٣] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[٤] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.



معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠): ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار التأكيد (٣٠٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان إضافة التعديل التالي عليه:

إضافة حاشية للفقرة ١٢(ي) تنص على أنه *وفقاً لنظام الشركات المهنية في المملكة، يجوز تأسيس شركة مهنية تضامنية فقط. وعليه تم تعديل التعريف ليتفق مع النظام المعمول بها في المملكة.*

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية

(يسري هذا المعيار على أعمال تقارير التأكيد المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "*ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية*" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

١. يتناول هذا المعيار الدولي لارتباطات التأكيد ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، التي تم تناولها في معايير المراجعة ومعايير ارتباطات الفحص على الترتيب.(*) (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

٢. تشمل ارتباطات التأكيد كلاً من ارتباطات التصديق، التي يقوم فيها طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط؛ والارتباطات المباشرة، التي يقوم فيها المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويحتوي هذا المعيار على متطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية خاصة بارتباطات التصديق للتأكيد المعقول والمحدود. ويمكن أن يُطبَّق هذا المعيار أيضاً على الارتباطات المباشرة للتأكيد المعقول والمحدود، بعد تكييفه والإضافة إليه حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط.

٣. ينبني هذا المعيار على أساس أن:

(أ) أعضاء فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط (للارتباطات التي يُعين فيها أحدهم) يخضعون للجزء (أ) والجزء (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء أ والجزء ب؛(**) (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٣٤)

(ب) المحاسب القانوني الذي ينفذ الارتباط هو عضو في مكتب يخضع للمعيار الدولي لرقابة الجودة ١،[١] أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، بشأن مسؤولية المكتب عن نظامه الخاص برقابة الجودة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة ١. (راجع: الفقرات أ٦١–أ٦٦)

٤. مما هو متعارف عليه أن رقابة الجودة داخل المكاتب التي تنفذ ارتباطات التأكيد، والالتزام بالمبادئ الأخلاقية، بما فيها متطلبات الاستقلال، يحققان المصلحة العامة ويُعدان جزءاً أساسياً من ارتباطات التأكيد عالية الجودة. والمحاسبون المهنيون في الممارسة العامة سيكونون على علم بتلك المتطلبات. وفي حالة اختيار ممارس مؤهل بخلاف المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يبدي الالتزام بهذا المعيار أو معيار ارتباط تأكيد آخر، فمن المهم أن يدرك أن هذا المعيار يتضمن متطلبات تعكس الافتراض الأساس الوارد في الفقرة السابقة.(***)

النطاق

٥. يغطي هذا المعيار ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، كما هو موضح في الإطار الدولي لارتباطات التأكيد (إطار التأكيد). وعندما يكون أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة ذا صلة بموضوع ارتباط معين، فإنه يتم تطبيق ذلك المعيار إضافة إلى المعيار الماثل. (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

٦. ليست جميع الارتباطات التي يقوم بها المحاسبون القانونيون ارتباطات تأكيد. فمن بين الارتباطات الأخرى التي يكثر القيام بها وليست ارتباطات تأكيد، حسب التعريف الوارد في الفقرة ١٢(أ) (وبالتالي لا يغطيها هذا المعيار) ما يلي:

---

* يقصد بمعايير المراجعة ومعايير ارتباطات الفحص أينما وردت معايير المراجعة والفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وهي المعايير الدولية للمراجعة والفحص كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

** يجب الالتزام أيضاً بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

١ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

*** يجب الأخذ في الحسبان أن جميع مقدمي خدمات التأكيد في المملكة يجب أن يكونوا مرخصين باعتبارهم محاسبين قانونيين

(أ) الارتباطات التي تغطيها المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، مثل ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وارتباطات التجميع؛[٢]

(ب) إعداد الإقرارات الضريبية عندما لا يتم إبداء أي استنتاج تأكيدي؛

(ج) ارتباطات الاستشارات (أو الارتباطات الاستشارية)، مثل الاستشارات الإدارية والضريبية. (راجع: الفقرة أ١)

٧. يمكن أن يكون ارتباط التأكيد المنفذ بموجب معايير ارتباطات التأكيد جزءاً من ارتباط أكبر. وفي مثل هذه الظروف، تكون معايير ارتباطات التأكيد ذات صلة فقط بالجزء المرتبط بالتأكيد في الارتباط.

٨. لا تُعد الارتباطات الآتية، التي قد تكون متسقة مع الوصف الوارد في الفقرة ١٢(أ)، ارتباطات تأكيد بالمعنى المقصود في معايير ارتباطات التأكيد:

(أ) الارتباطات للشهادة في إجراءات قضائية تتعلق بالمحاسبة أو المراجعة أو الضريبة أو غيرها من الأمور؛

(ب) الارتباطات التي تشتمل على آراء مهنية أو وجهات نظر أو أقوال قد يستنبط منها المستخدم نوعاً من التأكيد، في حالة انطباق جميع ما يلي:

(١) أن تكون تلك الآراء أو جهات النظر أو الأقوال عارضة فقط للارتباط عموماً؛

(٢) أن يكون استخدام أي تقرير مكتوب يتم إصداره مقتصر صراحةً على المستخدمين المستهدفين المحددين في التقرير؛

(٣) أن يكون هناك تفاهم مكتوب مع المستخدمين المستهدفين المحددين على أن الارتباط لا يُقصد منه أن يكون ارتباط تأكيد؛

(٤) ألا يُصوّر الارتباط على أنه ارتباط تأكيد في تقرير المحاسب القانوني.

تاريخ السريان

٩. يسري هذا المعيار على ارتباطات التأكيد التي يكون تقرير التأكيد فيها مؤرخاً في ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٠. عند القيام بارتباط تأكيد، تتمثل أهداف المحاسب القانوني فيما يلي:

(أ) الوصول إمّا إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري؛

(ب) إبداء استنتاج بشأن مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط من خلال تقرير مكتوب يتضمن إمّا استنتاج تأكيد معقول أو تأكيد محدود، ويصف أساس الاستنتاج؛ (راجع: الفقرة أ٢)

(ج) القيام بالاتصالات الأخرى المطلوبة بموجب هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة.

١١. في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، والتي يكون فيها إبداء استنتاج متحفظ في تقرير تأكيد المحاسب القانوني غير كافٍ في ظل الظروف القائمة لأغراض تقديم التقرير إلى المستخدمين المستهدفين، فإن هذا المعيار يتطلب أن يمتنع المحاسب القانونيّ عن إبداء استنتاج، أو أن ينسحب من الارتباط (أو يستقيل منه)، عندما يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

[٢] معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) "الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية"، ومعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"

التعريفات

١٢. لأغراض هذا المعيار ومعايير ارتباطات التأكيد الأخرى، وما لم تتم الإشارة إلى عكس ذلك، يكون للمصطلحات الآتية المعاني المُبيَّنة قرين كل منها فيما يلي. (راجع: الفقرة أ٢٧)

(أ) ارتباط التأكيد: ارتباط يهدف فيه المحاسب القانوني إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع (أي مخرجات تقويم أو قياس موضوع ما محل ارتباط مقارنة بالضوابط). ويُصنّف كل ارتباط تأكيد تبعاً لبُعدين اثنين: (راجع: الفقرة أ٣)

(١) إما أنه ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود:

أ. ارتباط التأكيد المعقول: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتقليص خطر الارتباط إلى مستوى منخفض بشكل يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ليكون الأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويُعبَّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المحاسب القانوني بصورة تنقل رأي المحاسب القانوني في مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

ب. ارتباط التأكيد المحدود: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتقليص خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن يكون هذا الخطر أكبر مما هو عليه في ارتباط التأكيد المعقول، ليكون الأساس لإبداء استنتاج بصورة تنقل، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع الارتباط مُحرّفة بشكل جوهري. وتكون الإجراءات المنفذة في إطار ارتباط التأكيد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداها مقارنة بما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول ولكن يتم التخطيط لهذه الأمور للحصول على مستوى من التأكيد يكون بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدياً، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل. (راجع: الفقرات أ٣–أ٧)

(٢) إما أنه ارتباط تصديق أو ارتباط مباشر: (راجع: الفقرة أ٨)

أ. ارتباط التصديق: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويعرض غالباً أيضاً طرف آخر خلاف المحاسب القانوني المعلومات الناتجة بشأن الموضوع في صورة تقرير أو بيان. لكن في بعض الحالات قد يقوم المحاسب القانوني بعرض معلومات الموضوع في تقرير التأكيد. وفي ارتباط التصديق، يتناول استنتاج المحاسب القانوني ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري. وقد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن: (راجع: الفقرتين أ١٧٩، أ١٨١)

١. الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو

٢. معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو

٣. بيان مقدم من الأطراف المعنية.

ب. الارتباط المباشر: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة ويعرض المحاسب القانوني المعلومات الناتجة المتعلقة بالموضوع كجزء من تقرير التأكيد أو في ملحق مرفق به. وفي الارتباط المباشر، يتناول استنتاج المحاسب القانوني المخرجات المُعلن عنها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

(ب) مهارات وأساليب التأكيد: مهارات وأساليب التخطيط وجمع الأدلة وتقويمها والاتصال وإعداد التقارير التي يتمتع بها المحاسب القانوني المنفذ لارتباط التأكيد والتي تكون مختلفة عن الخبرة في الموضوع الأساس لأي ارتباط تأكيد بعينه أو قياسه أو تقويمه. (راجع: الفقرة أ٩)

(ج) الضوابط: الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط. و"الضوابط المنطبقة" هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بارتباط معين. (راجع: الفقرة أ١٠)

(د) ظروف الارتباط: السياق العام المحدد لارتباط معين، والذي يتضمن: شروط الارتباط، وما إذا كان ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود، وخصائص الموضوع محل الارتباط، وضوابط القياس أو التقويم، واحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات، والخصائص ذات الصلة للطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقويم، والطرف القائم بالتكليف وبيئته، وأمور أخرى مثل الأحداث والمعاملات والأحكام والممارسات التي قد يكون لها تأثير كبير على الارتباط.

(ه) الشريك المسؤول عن الارتباط: الشريك، أو شخص آخر في المكتب يكون مسؤولاً عن الارتباط وأدائه، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون لديه -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية. ويُقرأ مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(و) خطر الارتباط: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاج غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرات أ١١–أ١٤)

(ز) الطرف القائم بالتكليف: الطرف الذي يكلف المحاسب القانوني بأداء ارتباط التأكيد. (راجع: الفقرة أ١٥)

(ح) فريق الارتباط: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب في شبكة لتنفيذ إجراءات خاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني والذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب في شبكة.

(ط) الأدلة: معلومات يستخدمها المحاسب القانوني في التوصل إلى استنتاجه. وتتضمن الأدلة كلاً من المعلومات الواردة في نظم المعلومات ذات الصلة، إن وجدت، وغيرها من المعلومات. ولأغراض معايير ارتباطات التأكيد، فإن: (راجع: الفقرات أ١٤٧–أ١٥٣)

(١) كفاية الأدلة هي مقياس لكميتها.

(٢) مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها.

(ي) المكتب: محاسب قانوني فرد أو شركة مهنية(*). ويُقرأ مصطلح "المكتب" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(ك) المعلومات المالية التاريخية: معلوماتٌ تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.

(ل) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.

(م) المستخدمون المستهدفون: الأشخاص أو المؤسسات أو مجموعات الأشخاص والمؤسسات التي يتوقع المحاسب القانوني أنها ستستخدم تقرير التأكيد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد. (راجع: الفقرات أ١٦–أ١٨، أ٣٧)

(*) وفقاً لنظام الشركات المهنية في المملكة، يجوز تأسيس شركة مهنية تضامنية فقط. وعليه تم تعديل التعريف ليتفق مع الأنظمة المعمول بها في المملكة.

(ن) القائم بالقياس أو التقويم: الطرف الذي يقيس أو يُقوّم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويمتلك القائم بالقياس أو التقويم الخبرة في الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرتين أ٣٧، أ٣٩)

(س) التحريف: اختلاف بين معلومات الموضوع والقياس أو التقويم المناسب للموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط. ويمكن أن يكون التحريف متعمداً أو غير متعمد، نوعياً أو كمياً، ويمكن أن يتضمن إغفالات.

(ع) تحريف الحقائق (فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى): معلومات أخرى غير متعلقة بالأمور الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، تم وضعها أو عرضها بشكل غير صحيح. وقد يقوض التحريف الجوهري لإحدى الحقائق مصداقية المستند الذي يحتوي على معلومات الموضوع.

(ف) المعلومات الأخرى: المعلومات (بخلاف معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها) التي يتم تضمينها، إما بموجب نظام أو لائحة أو عرف، في مستند يحتوي على معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها.

(ص) المحاسب القانوني: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، استُخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". (راجع: الفقرة أ٣٧)

(ق) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير التأكيد، يستخدم المحاسب القانوني عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. ويمكن أن يكون الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني إما خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب في شبكة المحاسب القانوني) أو خبيراً خارجياً.

(ر) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكيد والقواعد الأخلاقية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بالارتباط.

(ش) نزعة الشك المهني: موقف يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقّظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف وإجراء تقييم نقدي للأدلة.

(ت) الطرف المسؤول: الطرف المسؤول عن الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرة أ٣٧)

(ث) خطر التحريف الجوهري: خطر أن تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري قبل الارتباط.

(خ) معلومات الموضوع: مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرة أ١٩)

(ذ) الموضوع محل الارتباط: الحدث الذي يتم قياسه أو تقويمه عن طريق تطبيق الضوابط.

١٣. لأغراض هذا المعيار ومعايير ارتباطات التأكيد الأخرى، يجب أن تتم قراءة الإشارات إلى "الطرف المعني (الأطراف المعنية)" على أنها "الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال". (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٣٧)

المتطلبات

القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد

الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالارتباط

١٤. يجب أن يلتزم المحاسب القانوني بهذا المعيار وبأي معيار متعلق بموضوع محدد من معايير ارتباطات التأكيد، يكون ذا صلة بالارتباط.

١٥. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يشير إلى التزامه بهذا المعيار أو بأي من معايير ارتباطات التأكيد الأخرى ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار ومتطلبات أي معايير ارتباطات تأكيد أخرى ذات صلة بالارتباط. (راجع: الفقرات أ٢١، أ٢٢، أ١٧١)

نص معيار ارتباط التأكيد

١٦. يجب أن يكون لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٨)

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٧. مع مراعاة الفقرة الآتية، يجب على المحاسب القانوني الالتزام بكل متطلب من متطلبات هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة المتعلقة بموضوع محدد إلا إذا كان المتطلب، في ظل ظروف الارتباط، غير ذي صلة لأنه مشروط والشرط غير متحقق. وتم عرض المتطلبات التي تنطبق فقط على ارتباطات التأكيد المحدود أو ارتباطات التأكيد المعقول في شكل جدول مع إضافة حرف "د" (تأكيد محدود) أو "م" (تأكيد معقول) بعد رقم الفقرة. (راجع: الفقرة أ٢٩)

١٨. قد يتوصل المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في معيار من معايير ارتباطات التأكيد. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المحاسب القانوني للخروج عن متطلب ذي صلة إلا عندما يكون المتطلب خاصاً بتنفيذ إجراء معين، ويعتقد المحاسب القانوني أن ذلك الإجراء لن يكون فعالاً في تحقيق هدف المتطلب في ظل الظروف الخاصة بالارتباط.

الفشل في تحقيق الهدف

١٩. في حالة عدم إمكانية تحقيق أحد الأهداف الواردة في هذا المعيار أو معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة المتعلقة بموضوع محدد، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان ذلك يتطلب منه تعديل استنتاجه أو الانسحاب من الارتباط (عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة). ويمثل الفشل في تحقيق أحد الأهداف الواردة في معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة أمراً مهماً يتطلب التوثيق وفقاً للفقرة ٧٩ من هذا المعيار.

المتطلبات الأخلاقية

٢٠. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالجزء (أ) والجزء (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء (أ) والجزء (ب).(*) (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٣٤، أ٦٠)

القبول والاستمرار

٢١. يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط بأن المكتب قد اتبع إجراءات مناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، ويجب عليه أن يحدد أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص تُعد مناسبة.

٢٢. ولا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط التأكيد أو الاستمرار فيه إلا عندما: (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٣٤)

(أ) لا يوجد لديه أي سبب يدعوه إلى الاعتقاد بأن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك متطلبات الاستقلال، لن يتم الوفاء بها؛ أو

(ب) يكون مطمئناً إلى أن الأشخاص الذين سيؤدون الارتباط تتوافر لديهم مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة (انظر أيضاً الفقرة ٣٢)؛

---

* يجب الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

(ج) تتم الموافقة على الأساس الذي سيتم تنفيذ الارتباط بناءً عليه، من خلال:

(١) تحديد وجود الشروط المسبقة لارتباط التأكيد (انظر أيضاً الفقرات ٢٤-٢٦)؛

(٢) التأكد من وجود فهم مشترك بين المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف بشأن شروط الارتباط، بما في ذلك مسؤوليات المحاسب القانوني عن عملية التقرير.

٢٣. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كان من الممكن أن تؤدي إلى رفض المكتب لارتباط الفحص فيما لو كانت متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط إتخاذ الإجراء اللازم.

الشروط المسبقة لارتباط التأكيد

٢٤. من أجل تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لارتباط التأكيد متحققة، يجب على المحاسب القانوني –على أساس المعرفة المبدئية بظروف الارتباط ومناقشة الطرف المعني– تحديد ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٣٥، أ٣٦)

(أ) ما إذا كانت أدوار ومسؤوليات الأطراف المعنية تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرات أ٣٧–أ٣٩)

(ب) ما إذا كان الارتباط يستوفي جميع الخصائص الآتية:

(١) أن يكون الموضوع محل الارتباط مناسباً؛ (راجع: الفقرات أ٤٠–أ٤٤)

(٢) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك استيفاء هذه الضوابط للخصائص الآتية: (راجع: الفقرات أ٤٥–أ٥٠)

أ. الملاءمة.

ب. الاكتمال.

ج. إمكانية الاعتماد عليها.

د. الحيادية.

ه. القابلية للفهم.

(٣) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع متاحة للمستخدمين المستهدفين للاطلاع عليها؛ (راجع: الفقرتين أ٥١، أ٥٢)

(٤) أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الحصول على الأدلة اللازمة لدعم الاستنتاج الذي يتوصل إليه؛ الفقرات أ٥٣–أ٥٥)

(٥) أن يكون استنتاج المحاسب القانوني، الذي يكون في صورة تناسب إما ارتباط التأكيد المعقول أو ارتباط التأكيد المحدود، من المقرر إدراجه في تقرير مكتوب؛

(٦) أن يوجد غرض منطقي بما في ذلك، في حالة القيام بارتباط تأكيد محدود، أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكيد. (راجع: الفقرة أ٥٦)

٢٥. في حالة عدم توفر الشروط المسبقة لارتباط التأكيد، فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف القائم بالتكليف. وإذا كان من غير الممكن إجراء تغييرات لاستيفاء الشروط المسبقة، فلا يجوز للمحاسب القانوني قبول الارتباط كارتباط تأكيد ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. لكن الارتباط الذي يتم تنفيذه في ظل تلك الظروف لا يكون ملتزماً بمعايير ارتباطات التأكيد. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضمِّن في تقرير التأكيد أية إشارة إلى أن الارتباط قد تم وفقاً لهذا المعيار أو وفقاً لأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد.

فرض قيد على النطاق قبل قبول الارتباط

٢٦. إذا فرض الطرف القائم بالتكليف قيداً على نطاق عمل المحاسب القانوني في شروط ارتباط تأكيد مقترح بشكل يعتقد المحاسب القانوني معه بأن القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء استنتاج بشأن معلومات الموضوع، فلا يجوز للمحاسب القانوني قبول مثل هذا الارتباط كارتباط تأكيد، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. (راجع: الفقرة أ١٥٦(ج))

الاتفاق على شروط الارتباط

٢٧. يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط. ويجب أن تكون شروط الارتباط المتفق عليها محددة بتفصيل كافٍ في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، أو في مصادقة مكتوبة، أو في نظام أو لائحة. (راجع: الفقرتين أ٥٧، أ٥٨)

٢٨. في الارتباطات المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط، وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الطرف القائم بالتكليف بشروط الارتباط القائمة.

قبول التغيير في شروط الارتباط

٢٩. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل بأي تغيير في شروط الارتباط، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. وفي حالة القيام بمثل هذا التغيير، فلا يجوز للمحاسب القانوني أن يتخلى عن الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير. (راجع: الفقرة أ٥٩)

تقرير التأكيد المفروض بموجب نظام أو لائحة

٣٠. في بعض الحالات، تفرض الأنظمة أو اللوائح في الدولة ذات الصلة تنسيق أو صيغة تقرير التأكيد. وفي هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني تقويم:

(أ) ما إذا كان المستخدمون المستهدفون قد يسيئون فهم استنتاج التأكيد؛

(ب) وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان تضمين توضيح إضافي في تقرير التأكيد يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

وإذا استنتج المحاسب القانوني أن التوضيح الإضافي في تقرير التأكيد لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول الارتباط، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد الارتباط المُنفّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضمِّن في تقرير التأكيد أية إشارة إلى أن الارتباط قد تم وفقاً لهذا المعيار أو وفقاً لأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد (انظر أيضاً الفقرة ٧١).

رقابة الجودة

خصائص الشريك المسؤول عن الارتباط

٣١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

(أ) أن يكون عضواً في أحد المكاتب التي تطبق معيار رقابة الجودة (١)، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)؛ (راجع: الفقرات أ٦٠–أ٦٦)

(ب) أن تكون لديه كفاءة في مهارات وأساليب التأكيد، اكتسبها من خلال التدريب المكثف والتطبيق العملي؛ (راجع: الفقرة أ٦٠)

(ج) أن تكون لديه كفاءة في الموضوع محل الارتباط وقياسه أو تقويمه، تكفي لقبول المسؤولية عن استنتاج التأكيد. (راجع: الفقرتين أ٦٧، أ٦٨)

تعيين الفريق

٣٢. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (راجع: الفقرة أ٦٩)

(أ) أن يكون مطمئناً إلى أن الأشخاص الذين يؤدون الارتباط تتوافر لديهم مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة لما يلي: (راجع: الفقرتين أ٧٠، أ٧١)

(١) تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(٢) التمكن من إصدار تقرير تأكيد مناسب في ظل الظروف القائمة.

(ب) أن يكون مطمئناً إلى أنه سيكون قادراً على أن يُشارك في العمل الذي يقوم به:

(١) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني، عندما يكون من المقرر استخدام عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين أ٧٠، أ٧١)

(٢) أي محاسب قانوني آخر، ليس عضواً في فريق الارتباط، عندما يكون من المقرر استخدام أعمال التأكيد التي قام بها ذلك المحاسب القانوني، (راجع: الفقرتين أ٧٢، أ٧٣)

وذلك بالقدر الذي يكفي لقبول المسؤولية عن استنتاج التأكيد بشأن معلومات الموضوع.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط

٣٣. يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية الجودة العامة للارتباط. ويشمل هذا المسؤولية عن:

(أ) تنفيذ الإجراءات المناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء والارتباطات والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

(ب) التخطيط للارتباط وتنفيذه (بما في ذلك التوجيه والإشراف المناسبين) للالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ج) تنفيذ عمليات الفحص وفقاً لسياسات وإجراءات الفحص الخاصة بالمكتب، وفحص توثيق أعمال الارتباط في تاريخ تقرير التأكيد أو قبله؛ (راجع: الفقرة أ٧٤)

(د) الحفاظ على التوثيق المناسب لأعمال الارتباط الذي يقدم أدلة على تحقيق أهداف المحاسب القانوني، وأن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة وأيضاً المتطلبات النظامية والتنظيمية ذات الصلة؛

(ه) التشاور المناسب من جانب فريق الارتباط في الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.

٣٤. طوال مدة الارتباط، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً، عن طريق الملاحظة وتوجيه الاستفسارات إذا لزم الأمر، لكل ما يدل على عدم التزام فريق الارتباط بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. وإذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام رقابة الجودة بالمكتب أو من أي مصدر آخر، أمورٌ تشير إلى عدم التزام أعضاء فريق الارتباط بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد الإجراء المناسب الذي يجب اتخاذه بالتشاور مع المسؤولين الآخرين في المكتب.

٣٥. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان نتائج آلية المتابعة الخاصة بالمكتب الثابتة في آخر معلومات تم تعميمها من خلال المكتب ومكاتب الشبكة الأخرى، في حالة الانطباق، وما إذا كان من الممكن لأوجه القصور التي تمت الإشارة إليها في تلك المعلومات أن تؤثر على ارتباط التأكيد.

فحص رقابة جودة الارتباط

٣٦. بالنسبة لتلك الارتباطات، إن وجدت، التي تتطلب إجراء فحص لرقابة الجودة بموجب نظام أو لائحة أو التي قرر المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها:

(أ) يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن مناقشة الأمور المهمة الناشئة أثناء الارتباط مع فاحص رقابة جودة الارتباط، وعدم تأريخ تقرير التأكيد لحين الانتهاء من ذلك الفحص؛

(ب) يجب على فاحص رقابة جودة الارتباط إجراء تقويم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير التأكيد. ويجب أن يتضمن هذا التقويم ما يلي: (راجع: الفقرة أ٧٥)

(١) مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط؛

(٢) فحص معلومات الموضوع وتقرير التأكيد المقترح؛

(٣) فحص وثائق أعمال الارتباط المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(٤) تقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير التأكيد، والنظر فيما إذا كان تقرير التأكيد المقترح يُعد مناسباً.

نزعة الشك المهني والحكم المهني ومهارات وأساليب التأكيد

٣٧. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف معلومات الموضوع بشكل جوهري. (راجع: الفقرات أ٧٦–أ٨٠)

٣٨. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. (راجع: الفقرات أ٨١–أ٨٥)

٣٩. يجب على المحاسب القانوني تطبيق مهارات وأساليب التأكيد كجزء من آلية متكررة ومنتظمة للارتباط.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

التخطيط

٤٠. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط حتى يتم تنفيذه بطريقة فعّالة، بما في ذلك تحديد نطاق وتوقيت واتجاه الارتباط، وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخطط لها المطلوب القيام بها من أجل تحقيق هدف المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات أ٨٦–أ٨٩)

٤١. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الضوابط مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك ما إذا كانت مستوفية للخصائص المحددة في الفقرة ٢٤(ب)(٢).

٤٢. في حالة اكتشاف عدم استيفاء واحد أو أكثر من الشروط المسبقة لارتباط التأكيد بعد قبول الارتباط، يجب على المحاسب القانوني أن يناقش هذا الأمر مع الأطراف المعنية، وأن يقرر:

(أ) ما إذا كان من الممكن حل الأمر على نحو يحوز رضاه؛

(ب) ما إذا كان من المناسب الاستمرار في الارتباط؛

(ج) ما إذا كان سيبلغ عن الأمر في تقرير التأكيد وكيفية هذا الإبلاغ في حالة القيام به.

٤٣. إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول الارتباط أن بعض الضوابط المنطبقة أو جميعها غير مناسبة أو أن جزءاً من الموضوع محل الارتباط أو كله غير مناسب للقيام بارتباط تأكيد، فيجب على المحاسب القانوني أن ينظر في الانسحاب من الارتباط، إن كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وفي حالة استمرار المحاسب القانوني في الارتباط، فيجب عليه إبداء استنتاج متحفظ أو معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج، حسب مقتضى الحال في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرتين أ٩٠، أ٩١)

الأهمية النسبية

٤٤. يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية عند: (راجع: الفقرات أ٩٢–أ١٠٠)

(أ) التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات؛

(ب) تقويم ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري.

فهم الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى

٤٥. يجب على المحاسب القانوني طرح استفسارات على الأطراف المعنية فيما يتعلق بما يلي:

(أ) ما إذا كانت لديهم معرفة بأية حالة تحريف متعمد فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم أو حالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح تؤثر على معلومات الموضوع؛ (راجع: الفقرتين أ١٠١، أ١٠٢)

(ب) ما إذا كان الطرف المسؤول يعمل في إحدى وظائف المراجعة الداخلية، وفي هذه الحالة، يطرح المحاسب القانوني المزيد من الاستفسارات للتوصل إلى فهم للأنشطة والنتائج الرئيسية لوظيفة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمعلومات الموضوع؛

(ج) ما إذا كان الطرف المسؤول قد استعان بأي خبراء في إعداد معلومات الموضوع.

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٤٦د. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بما يكفي لتحقيق ما يلي: (أ) تمكينه من تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع؛ (ب) وبناءً عليه، توفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات لمعالجة المجالات المحددة في الفقرة ٤٦د(أ) والوصول إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات أ١٠١–أ١٠٥، أ١٠٨) ٤٧د. عند التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بموجب الفقرة ٤٦د، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الآلية المستخدمة في إعداد معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة أ١٠٧)	٤٦م. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بما يكفي لتحقيق ما يلي: (أ) تمكينه من تحديد وتقدير مخاطر التحريف الجوهري في معلومات الموضوع؛ (ب) وبناءً عليه، توفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات لمواجهة المخاطر المقيَّمة وللتوصل إلى تأكيد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات أ١٠١–أ١٠٤، أ١٠٨) ٤٧م. عند التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بموجب الفقرة ٤٦م، يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية المطبقة على إعداد معلومات الموضوع وذات الصلة بالارتباط. ويشمل هذا تقويم تصميم تلك الأدوات الرقابية ذات الصلة بالارتباط وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى بالإضافة إلى الاستفسار من الموظفين المسؤولين عن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة أ١٠٦)

الحصول على الأدلة

النظر في المخاطر والاستجابات للمخاطر

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٤٨د. استناداً إلى فهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة ٤٦د)، يجب عليه: (راجع: الفقرات أ١٠٩–أ١١٣) (أ) تحديد المجالات التي من المرجح أن	٤٨م. استناداً إلى فهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة ٤٦م)، يجب عليه: (راجع: الفقرات أ١٠٩–أ١١١) (أ) تحديد وتقدير مخاطر التحريف الجوهري في معلومات الموضوع؛

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع؛ (ب) تصميم وتنفيذ إجراءات لمعالجة المجالات المحددة في الفقرة ٤٨د(أ) والوصول إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني.	(ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر المقيّمة وللتوصل إلى تأكيد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني. وبالإضافة إلى أي إجراءات أخرى يتم تنفيذها على معلومات الموضوع تكون مناسبة في ظل ظروف الارتباط، يجب أن تتضمن إجراءات المحاسب القانوني الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة المطبقة على معلومات الموضوع عندما: (١) يتضمن تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية؛ أو (٢) لا يمكن للإجراءات الأخرى، بخلاف اختبار أدوات الرقابة، أن توفر وحدها ما يكفي من الأدلة المناسبة.
تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات إضافية في ارتباط تأكيد محدود ٤٩د. إذا علم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب عليه تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية للحصول على المزيد من الأدلة حتى يكون المحاسب القانوني قادراً على: (راجع: الفقرات أ١٣١–أ١١٨) (أ) استنتاج أن الأمر من غير المرجح أن يتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري؛ أو (ب) استنتاج أن الأمر أو الأمور تتسبب في جعل معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري.	إعادة النظر في تقييم المخاطر في ارتباط التأكيد المعقول ٤٩م. قد يتغير تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري في معلومات الموضوع خلال سير الارتباط، نتيجة للحصول على أدلة إضافية. وفي الظروف التي يحصل فيها المحاسب القانوني على أدلة غير متسقة مع الأدلة التي استند إليها المحاسب القانوني في البداية في تقييم مخاطر التحريف الجوهري، فيجب عليه إعادة النظر في التقييم وتعديل الإجراءات المخطط لها تبعاً لذلك. (راجع: الفقرة أ١٣١)

٥٠. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في حسبانه مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات. وإذا:

(أ) كانت الأدلة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر؛ أو

(ب) كانت لدى المحاسب القانوني شكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة،

فيجب على المحاسب القانوني أن يحدد ما هي التغييرات أو الإضافات التي من الضروري إدخالها على الإجراءات لمعالجة هذا الأمر، ويجب عليه أن ينظر في تأثير هذا الأمر، إن وجد، على جوانب الارتباط الأخرى.

٥١. يجب على المحاسب القانوني تجميع التحريفات غير المُصحَّحة المُكتشفة أثناء الارتباط، بخلاف تلك التي من الواضح أنها ليست ذات شأن. (راجع: الفقرتين أ١١٩، أ١٢٠)

العمل المنفذ من قبل خبير استعان به المحاسب القانوني

٥٢. عندما يتم استخدام عمل أحد الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني، يجب على المحاسب القانوني أيضاً: (راجع: الفقرات أ١٢١–أ١٢٥)

(أ) تقويم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لتحقيق أغراض المحاسب القانوني. وفي حالة استعانة المحاسب القانوني بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضمن تقويم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تُشكّل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات أ١٢٦–أ١٢٩)

(ب) التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرات أ١٣٠–أ١٣١)

(ج) الاتفاق مع الخبير على طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين أ١٣٢، أ١٣٣)

(د) تقويم مدى كفاية عمل الخبير لتحقيق أغراض المحاسب القانوني. (راجع: الفقرتين أ١٣٤، أ١٣٥)

العمل المنفذ من قبل محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، أو المنفذ من قبل مراجع داخلي (راجع: الفقرة أ١٣٦)

٥٣. عندما يكون من المقرر استخدام عمل محاسب قانوني آخر، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان ذلك العمل كافياً لتحقيق أغراضه.

٥٤. إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة قد استُخدم في إعدادها عمل خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، فيجب على المحاسب القانوني، إلى المدى الذي يراه ضرورياً، ومع الأخذ في الحسبان أهمية عمل ذلك الخبير لتحقيق أغراضه:

(أ) أن يُقَوِّم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛

(ب) أن يتوصل إلى فهم لعمل ذلك الخبير؛

(ج) أن يقوِّم مدى مناسبة استخدام عمل ذلك الخبير كأحد الأدلة.

٥٥. إذا كان المحاسب القانوني يخطط لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه تقويم ما يلي:

(أ) مدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(ب) مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية؛

(ج) ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة؛

(د) ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية كافٍ لتحقيق أغراض الارتباط.

الإفادات المكتوبة

٥٦. يجب على المحاسب القانوني أن يطلب من الطرف المعني إفادة مكتوبة:

(أ) بأنه قدم للمحاسب القانوني جميع المعلومات التي يعلم الطرف المعني أنها ذات صلة بالارتباط. (راجع: الفقرات أ٥٤، أ٥٥، أ١٣٧–أ١٣٩)

(ب) تؤكد قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة، بما في ذلك أن جميع الأمور ذات الصلة يظهر أثرها في معلومات الموضوع.

٥٧. بالإضافة إلى الإفادات المطلوبة، فإذا قرر المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة أخرى ذات صلة بمعلومات الموضوع، فيجب عليه أن يطلب الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة الأخرى.

٥٨. عندما تتعلق الإفادات المكتوبة بأمور جوهرية لمعلومات الموضوع، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) تقويم مدى معقوليتها واتساقها مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها، بما في ذلك الإفادات الأخرى (الشفهية أو المكتوبة)؛

(ب) النظر فيما إذا كان من المتوقع أن يكون لدى مقدمو الإفادات المعرفة الجيدة بتلك الأمور المحددة.

٥٩. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير التأكيد، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ.

عدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة أو أن هذه الإفادات لا يمكن الاعتماد عليها

٦٠. إذا لم يتم تقديم واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، أو إذا خلص المحاسب القانوني إلى وجود شكوك كافية حول كفاءة من يقدمون الإفادات المكتوبة أو نزاهتهم أو قيمهم الأخلاقية أو العناية التي يمارسونها، أو إذا كانت الإفادات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها لأي سبب آخر، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة أ١٤٠)

(أ) مناقشة الأمر مع الطرف أو الأطراف المعنية؛

(ب) إعادة تقويم نزاهة من طُلبت منهم الإفادات المكتوبة أو من قاموا بتقديمها، وتقويم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) والأدلة عموماً؛

(ج) اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الاستنتاج الوارد في تقرير التأكيد.

الأحداث اللاحقة

٦١. عندما يكون لذلك صلة بالارتباط، يجب على المحاسب القانوني أن ينظر في تأثير الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير التأكيد على معلومات الموضوع وعلى تقرير التأكيد، ويجب أن يستجيب بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة له بعد تاريخ تقرير التأكيد، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ، لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقرير التأكيد. ويعتمد مدى النظر في الأحداث اللاحقة على احتمالية أن تؤثر مثل هذه الأحداث على معلومات الموضوع وعلى مناسبة استنتاج المحاسب القانوني. ومع ذلك، فإن المحاسب القانوني لا يتحمل أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بمعلومات الموضوع بعد تاريخ تقرير التأكيد. (راجع: الفقرتين أ١٤١، أ١٤٢)

المعلومات الأخرى

٦٢. عندما تشتمل المستندات التي تضم معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها على معلومات أخرى، فيجب على المحاسب القانوني أن يقرأ تلك المعلومات الأخرى لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهري، إن وجدت، مع معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، وعند قراءة تلك المعلومات الأخرى: (راجع: الفقرة أ١٤٣)

(أ) إذا حدد المحاسب القانوني وجود عدم اتساق جوهري بين تلك المعلومات الأخرى ومعلومات الموضوع أو تقرير التأكيد؛ أو

(ب) إذا أصبح المحاسب القانوني على علم بوجود تحريف جوهري لإحدى الحقائق في تلك المعلومات الأخرى، ليس له علاقة بالأمور الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد،

فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف أو الأطراف المعنية واتخاذ تصرفات أخرى حسب مقتضى الحال.

وصف الضوابط المنطبقة

٦٣. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت معلومات الموضوع تشير إلى الضوابط المنطبقة أو تصفها بشكل كاف. (راجع: الفقرات أ١٤٤–أ١٤٦)

تكوين استنتاج التأكيد

٦٤. يجب على المحاسب القانوني تقويم كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في سياق الارتباط والسعي عند اللزوم في ظل الظروف القائمة للحصول على المزيد من الأدلة. ويجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان جميع الأدلة ذات الصلة، بغض النظر عمّا إذا كان يبدو أنها تؤيد أو تتعارض مع قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة. وإذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على المزيد من الأدلة اللازمة، فيجب عليه أن يأخذ في الحسبان انعكاسات ذلك على استنتاجه المشار إليه في الفقرة ٦٥. (راجع: الفقرات أ١٤٧–أ١٥٣)

٦٥. يجب على المحاسب القانوني تكوين استنتاج عمّا إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري. وعند تكوين ذلك الاستنتاج، يجب عليه أن يأخذ في الحسبان استنتاج المحاسب القانوني المشار إليه في الفقرة ٦٤ فيما يتعلق بمدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها وتقويم ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد جوهرية، منفردة أو في مجملها. (راجع: الفقرات أ٣، أ١٥٤، أ١٥٥)

٦٦. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فعندئذٍ يوجد قيد على النطاق ويجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج أو الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات أ١٥٦–أ١٥٨)

إعداد تقرير التأكيد

٦٧. يجب أن يكون تقرير التأكيد مكتوباً، ويجب أن يعبّر بوضوح عن استنتاج المحاسب القانوني بشأن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرات أ٢، أ١٥٩–أ١٦١)

٦٨. يجب أن يكون استنتاج المحاسب القانوني مفصولاً فصلاً واضحاً عن المعلومات أو التوضيحات التي لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني، بما في ذلك أية فقرة للفت الانتباه أو فقرات أمر آخر أو النتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط أو التوصيات أو المعلومات الإضافية المُضمّنة في تقرير التأكيد. ويجب أن توضح الصيغة المستخدمة أن فقرة لفت الانتباه أو الأمر الآخر أو النتائج أو التوصيات أو المعلومات الإضافية لا تهدف إلى الانتقاص من استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات أ١٥٩–أ١٦١)

محتوى تقرير التأكيد

٦٩. يجب أن يشتمل تقرير التأكيد، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية:

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد مستقل. (راجع: الفقرة أ١٦٢)

(ب) المخاطب بالتقرير. (راجع: الفقرة أ١٦٣)

(ج) تحديد أو وصف لمستوى التأكيد الذي توصل إليه المحاسب القانوني، ومعلومات الموضوع، وعند الاقتضاء، للموضوع محل الارتباط. وعندما تتم صياغة استنتاج المحاسب القانوني فيما يتعلق ببيان أعده الطرف المعني، فيجب أن يُرفق ذلك البيان بتقرير التأكيد، أو يُعاد ذكره في تقرير التأكيد، أو يُشار في التقرير إلى مصدر له متاح للمستخدمين المستهدفين. (راجع: الفقرة أ١٦٤)

(د) تحديد الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرة أ١٦٥)

(ه) وصف، عند الاقتضاء، لأي قيود ملازمة مهمة مرتبطة بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرة أ١٦٦)

(و) عندما تهدف الضوابط المنطبقة لتحقيق غرض محدد، عبارة لتنبيه القراء إلى هذه الحقيقة، وأنه نتيجة لذلك، فإن معلومات الموضوع قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. (راجع: الفقرتين أ١٦٧، أ١٦٨)

(ز) عبارة تحدد الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو التقويم، إذا لم يكونوا نفس الشخص، وتصف مسؤولياتهم ومسؤوليات المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ١٦٩)

(ح) عبارة بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار، أو وفقاً لمعيار تأكيد آخر عندما يوجد ارتباط متعلق بموضوع محدد. (راجع: الفقرتين أ١٧٠–أ١٧١)

(ط) عبارة بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (١) أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١).(*) (راجع: الفقرة أ١٧٢)

(ي) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بالاستقلال والمتطلبات الأخلاقية الأخرى لقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزأين (أ) و (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد.(**)(***) (راجع: الفقرة أ١٧٣)

(ك) ملخص معلوماتي بالعمل المنفذ كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي حالة تنفيذ ارتباط تأكيد محدود، فإن تقدير طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يُعد أمراً أساسياً لفهم استنتاج المحاسب القانوني. وعند تنفيذ ارتباط تأكيد محدود، يجب أن ينص ملخص العمل المنفذ على ما يلي:

(١) أن الإجراءات المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن ارتباط التأكيد المعقول، وأنها أقل منها في المدى؛

(٢) وبالتالي، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل بكثير من التأكيد الذي كان سيتم الوصول إليه فيما لو تم تنفيذ ارتباط تأكيد معقول. (راجع: الفقرات أ٦١، أ١٧٤–أ١٧٨)

(ل) استنتاج المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٢، أ١٧٩–أ١٨١)

(١) عند الاقتضاء، يجب أن يُطلع الاستنتاج المستخدمين المستهدفين على السياق الذي يلزم أن يُقرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ١٨٠)

(٢) في ارتباط التأكيد المعقول، يجب أن يتم التعبير عن الاستنتاج بصيغة الإثبات. (راجع: الفقرة أ١٧٩)

(٣) في ارتباط التأكيد المحدود، يجب أن يتم التعبير عن الاستنتاج بشكل يفيد بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني أمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري، وذلك استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها. (راجع: الفقرة أ١٨١)

(٤) يجب أن تتم صياغة الاستنتاج في الفقرة الفرعية (٢) أو (٣) باستخدام كلمات مناسبة للموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة في ظل ظروف الارتباط، ويجب أن تتم صياغة الاستنتاج للتعبير عن: (راجع: الفقرة أ١٨٢)

أ. الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو

ب. معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو

ج. بيان مقدم من الأطراف المعنية.

---

* تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد، حيث لا يسمح نظام المحاسبين القانونيين في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

** يشير المحاسب القانوني إلى التزامه بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

*** تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد، حيث لا يسمح نظام المحاسبين القانونيين في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

(٥) عندما يبدي المحاسب القانوني استنتاجاً معدلاً، يجب أن يحتوي تقرير التأكيد على:

أ. قسم يقدِّم وصفاً للأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل؛

ب. قسم يحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المعدل. (راجع: الفقرة أ١٨٣)

(م) توقيع المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ١٨٤)

(ن) تاريخ تقرير التأكيد. يجب أن يؤرخ تقرير التأكيد بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المحاسب القانوني على الأدلة التي استند إليها استنتاجه، بما في ذلك الأدلة على أن أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقروا بتحملهم للمسؤولية عن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة أ١٨٥)

(س) المكان الذي يمارِس فيه المحاسب القانوني عمله في الدولة.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد

٧٠. عندما يشير المحاسب القانوني في تقرير التأكيد إلى عمل خبير استعان به، فإن صيغة ذلك التقرير لا يجوز أن تعني ضمناً أن مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي أبداه في ذلك التقرير قد تم الانتقاص منها بسبب إشراك ذلك الخبير. (راجع: الفقرات أ١٨٦–أ١٨٨)

تقرير التأكيد المفروض بموجب نظام أو لائحة

٧١. إذا كان المحاسب القانوني مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح باستخدام تصميم أو صيغة محددة لتقرير التأكيد، فلا يجوز أن يشير تقرير التأكيد إلى هذا المعيار أو إلى معايير ارتباطات التأكيد الأخرى إلا إذا تضمن كحد أدنى كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرة ٦٩.

الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة

٧٢. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج غير معدل عندما يخلص إلى:

(أ) في حالة ارتباط التأكيد المعقول، أن معلومات الموضوع مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛ أو

(ب) في حالة ارتباط التأكيد المحدود، أنه استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمه أمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

٧٣. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري:

(أ) لفت انتباه المستخدمين المستهدفين إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه في معلومات الموضوع، ويُعد بحسب حكم المحاسب القانوني على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الموضوع (فقرة لفت انتباه)؛ أو

(ب) الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في معلومات الموضوع، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المحاسب القانوني ذا صلة بفهم المستخدمين المستهدفين للارتباط أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكيد (فقرة أمر آخر)،

ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب على المحاسب القانوني القيام بذلك في فقرة في تقرير التأكيد ترد تحت عنوان مناسب وتشير بوضوح إلى أن استنتاج المحاسب القانوني غير مُعدَّل فيما يتعلق بهذا الأمر. وفي حالة إضافة فقرة للفت الانتباه، يجب أن تشير تلك الفقرة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في معلومات الموضوع.

٧٤. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج معدل في الظروف الآتية:

(أ) عندما يوجد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، قيدٌ على النطاق وتأثير الأمر قد يكون جوهرياً (انظر الفقرة ٦٦). وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو يمتنع عن إبداء استنتاجه.

(ب) عندما تكون معلومات الموضوع، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، محرفة تحريفاً جوهرياً. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض. (راجع: الفقرة أ١٩١)

٧٥. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج مُتحفّظ عندما لا تكون التأثيرات الفعلية أو المحتملة لأمر ما جوهرية ومنتشرة لدرجة تتطلب إبداء استنتاج معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج. ويجب إبداء الاستنتاج المتحفظ عن طريق "استثناء" التأثيرات الفعلية أو المحتملة للأمر الذي يتعلق به التحفظ. (راجع: الفقرتين أ١٨٩–أ١٩٠)

٧٦. إذا أبدى المحاسب القانوني استنتاجاً معدلاً بسبب وجود قيد على النطاق إلا أنه يعلم أيضاً بأمر أو أمور تتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب عليه أن يُضمِّن في تقرير التأكيد وصفاً واضحاً لكل من القيد على النطاق والأمر أو الأمور التي تتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري.

٧٧. عندما يكشف البيان المقدم من الطرف المعني، ويصف بشكل سليم، أن معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب على المحاسب القانوني إمّا:

(أ) إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض مصاغاً للتعبير عن الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو

(ب) إبداء استنتاج غير متحفظ، إذا كان مطلوباً على وجه التحديد بموجب شروط الارتباط أن تتم صياغة الاستنتاج للتعبير عن بيان مقدم من الطرف المعني، ولكن مع تضمين فقرة لفت انتباه في تقرير التأكيد تشير إلى البيان المقدم من الطرف المعني الذي يحدد ويصف بشكل سليم أن معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرة أ١٩٢)

مسؤوليات الإبلاغ الأخرى

٧٨. ينظر المحاسب القانوني، حسب شروط الارتباط وظروف الارتباط الأخرى، فيما إذا كان أي أمر قد نما إلى علمه ويلزم أن يُبلغ به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم أو الطرف القائم بالتكليف أو المكلفين بالحوكمة أو أي أشخاص آخرين. (راجع: الفقرة أ١٩٣–أ١٩٩)

التوثيق

٧٩. يجب على المحاسب القانوني إعداد توثيق لأعمال الارتباط في الوقت المناسب، بشكل يوفر سجلاً لأساس إعداد تقرير التأكيد وعلى نحو يُعد كافياً ومناسباً لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم ما يلي: (راجع: الفقرات أ٢٠٠–أ٢٠٤)

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بمعايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور المهمة الناشئة أثناء الارتباط، والاستنتاجات المتوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة المبذولة في التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٨٠. إذا تعرف المحاسب القانوني على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق.

٨١. يجب على المحاسب القانوني جمع توثيقه لأعمال الارتباط في ملف الارتباط واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف الارتباط النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكيد. (راجع: الفقرتين أ٢٠٥، أ٢٠٦)

٨٢. بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز للمحاسب القانوني حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال الارتباط من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة أ٢٠٧)

٨٣. إذا وجد المحاسب القانوني ضرورة لإدخال تعديل على التوثيق القائم لأعمال الارتباط، أو إضافة توثيق جديد لأعمال الارتباط بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب المحددة لإجراء التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات ومراجعتها والقائم بذلك.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المقدمة (راجع: الفقرة ٦)

أ١. في ارتباط الاستشارات، يقوم المحاسب القانوني بتطبيق المهارات الفنية والتعليم والملاحظات والخبرات والمعرفة. وتنطوي ارتباطات الاستشارات على إجراء آلية تحليلية تنطوي عادةً على مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بما يلي: تحديد الأهداف والتقصي عن الحقائق وتحديد المشكلات أو الفرص وتقويم البدائل ووضع توصيات تحتوي على إجراءات عملية والإعلان عن النتائج وفي بعض الأحيان التنفيذ والمتابعة. وعادةً ما تكون التقارير (في حال صدورها) مكتوبة بأسلوبٍ سرديّ (أو "مطوّل"). وبشكل عام، لا يكون العمل المنفذ إلا لاستخدام العميل وفائدته. وتحدّد طبيعة العمل ونطاقه بالاتفاق بين المحاسب القانوني والعميل. وأية خدمة تستوفي تعريف ارتباط التأكيد لا تكون ارتباط استشارات وإنما ارتباط تأكيد.

الأهداف

ارتباطات تحتوي على معلومات موضوع تضم عدداً من الجوانب (راجع: الفقرات ١٠، ٦٥، ٦٩(ل))

أ٢. عندما تتكون معلومات الموضوع من عدد من الجوانب، فإنه يمكن تقديم استنتاجات منفصلة لكل جانب. ولا يلزم أن تتعلق جميع تلك الاستنتاجات المنفصلة بنفس المستوى من التأكيد. وبدلاً من ذلك، يتم إبداء كل استنتاج بالشكل الذي يُعد مناسباً إما لارتباط تأكيد معقول أو لارتباط تأكيد محدود. وتشمل الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى الاستنتاج الوارد في تقرير التأكيد كل استنتاج عندما يتم تقديم استنتاجات منفصلة.

التعريفات

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود والمعقول (راجع: الفقرة ١٢(أ)(١))

أ٣. نظراً لأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن تلك التي ينفذها في ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى. ومن بين الاختلافات الأساسية بين إجراءات ارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود ما يلي:

(أ) أن التركيز على طبيعة مختلف الإجراءات باعتبارها مصدر للأدلة من المحتمل أن يختلف اعتماداً على ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب في ظروف ارتباط تأكيد محدود معين أن يتم التركيز بشكل أكبر نسبياً، مما قد يكون عليه الحال عند تنفيذ ارتباط تأكيد معقول، على الاستفسارات من موظفي المنشأة والإجراءات التحليلية، والتركيز بشكل أقل نسبياً على اختبار أدوات الرقابة والحصول على أدلة من مصادر خارجية، إن وجدت.

(ب) في ارتباط التأكيد المحدود، يمكن للمحاسب القانوني:

- اختيار بنود أقل للتحقق منها؛ أو
- تنفيذ إجراءات أقل (على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات تحليلية فقط في ظل الظروف القائمة فيما يمكن، في ارتباط التأكيد المعقول، أن يتم تنفيذ إجراءات تحليلية وغيرها).

(ج) في ارتباط التأكيد المعقول، تنطوي الإجراءات التحليلية المنفذة استجابةً لخطر الارتباط على وضع توقعات دقيقة بما يكفي لتحديد التحريفات الجوهرية. وفي ارتباط التأكيد المحدود، يمكن تصميم الإجراءات التحليلية لدعم التوقعات المتعلقة بمسار الاتجاهات والعلاقات والنسب وليس لتحديد التحريفات بمستوى الدقة المتوقع في ارتباط التأكيد المعقول.

(د) علاوة على ذلك، عندما يتم تحديد وجود تقلبات أو علاقات أو اختلافات كبيرة، يمكن الحصول على الأدلة المناسبة في ارتباط التأكيد المحدود عن طريق طرح الاستفسارات والنظر في الردود المستلمة في ضوء ظروف الارتباط المعروفة.

(ه) بالإضافة إلى ذلك، عند تنفيذ الإجراءات التحليلية في ارتباط التأكيد المحدود يمكن للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، استخدام بيانات مجمعة على مستوى أعلى، مثل البيانات ربع السنوية بدلاً من البيانات الشهرية، أو استخدام بيانات لم تخضع لتطبيق إجراءات منفصلة لاختبار إمكانية الاعتماد عليها بنفس القدر الذي كان سيُطبق لتنفيذ ارتباط تأكيد معقول.

مستوى التأكيد المجدي (راجع: الفقرتين ١٢(أ)(١)(ب)، ٤٧د)

أ٤. مستوى التأكيد الذي يخطط المحاسب القانوني للوصول إليه لا يكون عادةً قابلاً للقياس الكمي، وتحديد ما إذا كان مجدياً هو مسألة متروكة لتحديد المحاسب القانوني بحسب حكمه المهني في ظل ظروف الارتباط. وفي ارتباط التأكيد المحدود، ينفذ المحاسب القانوني إجراءات تُعد محدودة مقارنة بتلك الضرورية لتنفيذ ارتباط تأكيد معقول ولكنها، مع ذلك، تهدف للوصول إلى مستوى تأكيد يُعد مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدياً، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل (انظر أيضاً الفقرات أ١٦-أ١٨).

أ٥. عبر المدى الخاص بجميع ارتباطات التأكيد المحدود، يمكن أن يتراوح ما يُعد تأكيداً مجدياً من درجة تزيد بالكاد عن التأكيد الذي من المرجح أنه يعزز ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل وصولاً إلى ما يقل بالكاد عن التأكيد المعقول. وما يُعد مجدياً في ارتباط معين من ارتباطات التأكيد هو الاجتهاد ضمن ذلك المدى بناءً على ظروف الارتباط، بما في ذلك احتياجات المستخدمين المستهدفين إلى المعلومات باعتبارهم مجموعة واحدة، والضوابط، والموضوع محل الارتباط.

أ٦. نظراً لتباين مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني في ارتباطات التأكيد المحدود، فإن تقرير المحاسب القانوني يحتوي على ملخص معلوماتي عن الإجراءات المنفذة، مع الوضع في الاعتبار أن ذكر تقدير لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يُعد أمراً أساسياً لفهم استنتاج المحاسب القانوني (الفقرات ٦٩(ك) وأ١٧٤-أ١٧٨).

أ٧. من بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند تحديد ما يشكل تأكيداً مجدياً في ارتباط معين، على سبيل المثال:

- خصائص الموضوع محل الارتباط والضوابط، وما إذا كان هناك أي معيار ذي صلة من معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة.

- التعليمات أو الدلالات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الطرف القائم بالتكليف عن طبيعة التأكيد الذي يسعى الطرف القائم بالتكليف أن يحصل عليه المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تنص شروط الارتباط على إجراءات معينة يرى الطرف القائم بالتكليف أنها ضرورية أو جوانب معينة من معلومات الموضوع يرغب الطرف القائم بالتكليف في أن يركز المحاسب القانوني إجراءاته عليها. ومع ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى تأكيد مجدٍ.

- الممارسات المتعارف عليها، في حال وجودها، فيما يتعلق بارتباطات التأكيد لمعلومات الموضوع المعينة، أو لمعلومات موضوع مماثلة أو ذات صلة.

- المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون، كمجموعة. وبشكل عام، كلما كبرت تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري، زادت درجة التأكيد التي يلزم الوصول إليها لكي يكون التأكيد مجدياً لهم. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات، قد تكون تبعات حصول المستخدمين

المستهدفين على استنتاج غير مناسب كبيرة لدرجة أنه يلزم على المحاسب القانوني القيام بارتباط تأكيد معقول للحصول على تأكيد يكون مجدياً في ظل الظروف المحيطة.

- توقع المستخدمين المستهدفين بأن المحاسب القانوني سيُكوِّن استنتاج تأكيد محدود عن معلومات الموضوع في إطار زمني قصير وبتكلفة منخفضة.

أمثلة على ارتباطات التصديق (راجع: الفقرة ١٢(أ)(٢)(أ))

أ٨. من أمثلة الارتباطات التي قد يتم القيام بها بموجب هذا المعيار ما يلي:

(أ) الاستدامة – يستلزم تنفيذ ارتباط بشأن الاستدامة الوصول إلى تأكيد بشأن تقرير أعدته الإدارة أو خبير استعانت به الإدارة (القائم بالقياس أو التقويم) عن أداء الاستدامة في المنشأة.

(ب) الالتزام بنظام أو لائحة – يستلزم تنفيذ ارتباط بشأن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح الوصول إلى تأكيد بشأن بيان أعده طرف آخر (القائم بالقياس أو التقويم) عن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.

(ج) القيمة المحققة مقابل المال المدفوع – يستلزم تنفيذ ارتباط عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع الوصول إلى تأكيد بشأن قياس أو تقويم طرف آخر (القائم بالقياس أو التقويم) للقيمة المحققة مقابل المال المدفوع.

مهارات وأساليب التأكيد (راجع: الفقرة ١٢(ب))

أ٩. تشمل مهارات وأساليب التأكيد:

- تطبيق نزعة الشك المهني والحكم المهني؛
- تخطيط وتنفيذ ارتباط التأكيد، بما في ذلك الحصول على الأدلة وتقويمها؛
- فهم نُظُم المعلومات ودور الرقابة الداخلية والقيود المفروضة عليها؛
- ربط النظر في الأهمية النسبية ومخاطر الارتباط بطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات؛
- تطبيق الإجراءات حسب مقتضى الحال على الارتباط (والتي قد تشمل الاستفسار والتقصي وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والملاحظة والمصادقة والإجراءات التحليلية)؛
- ممارسات التوثيق المنتظم ومهارات كتابة تقارير التأكيد.

الضوابط (راجع: الفقرة ١٢(ج)، الملحق)

أ١٠. يلزم أن تكون هناك ضوابط مناسبة من أجل التقويم أو القياس المتسق بدرجة معقولة للموضوع محل الارتباط في سياق الحكم المهني. ودون وجود الإطار المرجعي الذي توفره الضوابط المناسبة، يكون أي استنتاج عرضة للتفسيرات الفردية وسوء الفهم. ويُعد مدى مناسبة الضوابط حساساً للسياق، وبعبارة أخرى، تحدد مناسبة الضوابط في سياق ظروف الارتباط. ويمكن أن توجد ضوابط مختلفة حتى لنفس الموضوع محل الارتباط، مما يترتب عليه اختلاف القياس أو التقويم. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدد شكاوى العملاء التي يتم حلها بما ينال رضا العملاء أحد الضوابط التي يمكن للقائم بالقياس أو التقويم اختيارها كمقياس لموضوع رضا العملاء الذي يكون محل الارتباط، فيما قد يختار شخص آخر قائم بالقياس أو التقويم عدد مرات تكرار الشراء خلال الشهور الثلاثة التي تلي أول عملية شراء. ولا تتأثر مناسبة الضوابط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، ففي حالة وجود ضوابط غير مناسبة لإجراء ارتباط تأكيد معقول، فإنها لا تكون مناسبة أيضاً لإجراء ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح. وتشمل الضوابط المناسبة، عند الاقتضاء، ضوابط العرض والإفصاح.

خطر الارتباط (راجع: الفقرة ١٢(و))

أ١١. لا يشمل خطر الارتباط، ولا يشير إلى، الأخطار المرتبطة بعمل المحاسب القانوني، مثل الخسارة الناجمة عن الدعاوى القضائية أو سوء السمعة أو الحالات الأخرى الناشئة فيما يتصل بمعلومات موضوع معين.

أ١٢. وبوجه عام، قد يتمثل خطر الارتباط في المكونات الآتية، رغم أنه ليس بالضرورة أن تكون جميع هذه المكونات حاضرة في جميع ارتباطات التأكيد أو مهمة بالنسبة لها:

(أ) مخاطر لا يؤثر عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر، تتألف بدورها مما يلي:

(١) قابلية احتواء معلومات الموضوع على تحريف جوهري قبل الأخذ في الاعتبار قيام الأطراف المعنية بتطبيق أي من أدوات الرقابة ذات الصلة (الخطر الملازم)؛

(٢) خطر أن التحريف الجوهري الذي يحدث في معلومات الموضوع لن يتم منعه، أو لن يتم اكتشافه وتصحيحه، في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية التي تطبقها الأطراف المعنية (خطر الرقابة)؛

(ب) الخطر الذي يؤثر فيه المحاسب القانوني بشكل مباشر، وهو الخطر المتمثل في أن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني لن تكتشف أحد التحريفات الجوهرية (خطر الاكتشاف).

أ١٣. تتأثر درجة صلة كل مكون من هذه المكونات بالارتباط بظروف الارتباط، وخصوصاً:

- طبيعة الموضوع محل الارتباط ومعلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يكون مفهوم خطر الرقابة عندما يتعلق الموضوع محل الارتباط بإعداد معلومات عن أداء المنشأة أكثر فائدة منه عندما يتعلق بمعلومات عن فاعلية أداة رقابة أو وجود حالة مادية.
- ما إذا كان الارتباط الذي يتم تنفيذه ارتباط تأكيد معقول أم ارتباط تأكيد محدود. فعلى سبيل المثال، يقرر المحاسب القانوني غالباً في ارتباطات التأكيد المحدود أن يحصل على الأدلة بوسائل أخرى خلاف اختبار أدوات الرقابة، وفي هذه الحالة قد يكون النظر في خطر الرقابة أقل صلة منه في ارتباط التأكيد المعقول المتعلق بنفس معلومات الموضوع.

ويُعد النظر في المخاطر أمراً خاضعاً للحكم المهني، وليس أمراً يمكن قياسه بدقة.

أ١٤. قلّما يمكن إزالة خطر الارتباط بالكليّة أو قلّما يكون مفيداً من حيث التكلفة، ولذلك يكون "التأكيد المعقول" أقل من التأكيد المطلق، نتيجة لعوامل من بينها ما يلي:

- استخدام اختبارات انتقائية.
- القيود الملازمة للرقابة الداخلية.
- حقيقة أن الكثير من الأدلة المتاحة للمحاسب القانوني تكون مقنعة وليست قاطعة.
- استخدام الحكم المهني في جمع الأدلة وتقويمها وتكوين الاستنتاجات بناءً على تلك الأدلة.
- في بعض الحالات، خصائص الموضوع محل الارتباط عند قياسه أو تقويمه مقارنة بالضوابط.

الطرف القائم بالتكليف (راجع: الفقرة ١٢(ز)، الملحق)

أ١٥. قد يكون الطرف القائم بالتكليف، في ظل الظروف المختلفة، هو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في الطرف المسؤول، أو سلطة لوضع الأنظمة، أو المستخدمين المستهدفين، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو طرف ثالث مختلف.

المستخدمون المستهدفون (راجع: الفقرة ١٢(م)، الملحق)

أ١٦. في بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد. وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقرؤون تقرير التأكيد، ولاسيّما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون

بمقدورهم الوصول إلى التقرير. وفي مثل هذه الحالات، ولاسيّما إذا كان من المرجح أن يكون للمستخدمين المحتملين مجموعة كبيرة من الاهتمامات في الموضوع محل الارتباط، يجوز قصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين تكون لهم اهتمامات كبيرة ومشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بطرق مختلفة، منها على سبيل المثال الاتفاق بين المحاسب القانوني والطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف، أو تحديدهم بموجب نظام أو لائحة.

أ١٧. يمكن أن يكون المستخدمون المستهدفون أو ممثلوهم مشاركين بشكل مباشر مع المحاسب القانوني والطرف المسؤول (والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً عن الطرف المسؤول) في تحديد متطلبات الارتباط. وبغض النظر عن مشاركة الآخرين، وخلافاً لارتباط الإجراءات المتفق عليها (الذي ينطوي على إعداد تقرير عن حقائق مكتشفة بناءً على الإجراءات المتفق عليها مع الطرف القائم بالتكليف وأي أطراف ثالثة معنية، وليس على إبداء استنتاج):

(أ) يتحمل المحاسب القانوني المسؤولية عن تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها؛

(ب) قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تنفيذ إجراءات إضافية إذا نمت إلى علمه معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها (انظر الفقرات أ١١٦–أ١١٨).

أ١٨. في بعض الحالات، يقوم المستخدمون المستهدفون (على سبيل المثال، المصرفيون والسلطات التنظيمية) بفرض متطلب يقضي بقيام الأطراف المعنية، أو يطالبون الأطراف المعنية بالقيام بالترتيب لإجراء ارتباط تأكيد لغرض معين. وعندما تستخدم الارتباطات ضوابط موضوعة لتحقيق غرض معين، فإن تقرير التأكيد يشتمل على إفادة تنبّه القارئين إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين معيّنين. وبناءً على الظروف المحيطة بالارتباط، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه (انظر الفقرتين أ١٦٧ وأ١٦٨).

معلومات الموضوع (راجع: الفقرة ١٢(خ)، الملحق)

أ١٩. في بعض الحالات، قد تكون معلومات الموضوع بياناً لتقويم جانب من جوانب آلية معينة، أو أداء أو التزام، مقارنة بالضوابط. ومثال ذلك، "الرقابة الداخلية للشركة (أ) عملت بفاعلية وفقاً للضوابط (س) خلال الفترة ..." أو "هيكل الحوكمة للشركة (أ) استوفى الضوابط (س) خلال الفترة ...".

الأطراف المعنية (راجع: الفقرة ١٣، الملحق)

أ٢٠. يمكن أن تختلف الأدوار التي يقوم بها الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو التقويم والطرف القائم بالتكليف (انظر الفقرة أ٣٧). وتختلف أيضاً هياكل الإدارة والحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بشكل يعكس تأثيرات الخلفيات الثقافية والقانونية المختلفة وخصائص الحجم والملكية. ويعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لمعايير ارتباطات التأكيد أن تحدد لجميع الارتباطات الشخص أو الأشخاص الذين سيقوم المحاسب القانوني بالاستفسار منهم، أو طلب إفادات منهم، أو الاتصال بهم على أي نحو آخر في جميع الظروف. وفي بعض الحالات، على سبيل المثال، عندما يكون الطرف المعني جزءاً فقط من منشأة نظامية مكتملة، فإن تحديد موظفي الإدارة المعنيين أو المكلفين بالحوكمة الذين سيتم التواصل معهم سيتطلب ممارسة الحكم المهني لتحديد الشخص الذي يتحمل المسؤوليات المناسبة عن الأمور المعنية وتتوفر لديه المعرفة المناسبة بها.

القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد

الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالارتباط (راجع: الفقرات ١، ٥، ١٥)

أ٢١. يتضمن هذا المعيار المتطلبات المنطبقة على ارتباطات التأكيد[٢] (بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية)، بما في ذلك الارتباطات التي تتم وفقاً لأحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد. وفي بعض الحالات، يكون أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد ذا صلة أيضاً بالارتباط. ويكون معيار ارتباطات التأكيد المتعلق بموضوع محدد ذا صلة بالارتباط عندما يكون المعيار ساري المفعول، ويكون موضوع المعيار ذا صلة بالارتباط، وتكون الظروف التي يتناولها المعيار موجودة.

---

[٢] يحتوي هذا المعيار على متطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية خاصة بارتباطات التصديق للتأكيد المعقول والمحدود. ويمكن أن يُطبَّق هذا المعيار أيضاً على الارتباطات المباشرة للتأكيد المعقول والمحدود، بعد تكييفه والإضافة إليه حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط.

أ٢٢. تمت كتابة المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات الفحص لعمليات مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية، على الترتيب، ولا تنطبق على ارتباطات التأكيد الأخرى. ولكنها قد توفر إرشادات فيما يتعلق بآلية الارتباط عموماً للمحاسبين القانونيين الذين يقومون بتنفيذ ارتباط تأكيد وفقاً لهذا المعيار.

نص معيار ارتباط التأكيد (راجع: الفقرتين ١٢، ١٦)

أ٢٣. تحتوي المعايير الدولية لارتباطات التأكيد على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع تلك المعايير، ومتطلبات تهدف إلى تمكينه من تحقيق تلك الأهداف. وتحتوي كذلك على إرشادات ذات صلة في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى، وعلى مقدمة توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار، وعلى تعريفات.

أ٢٤. توفر الأهداف الواردة في أي من معايير ارتباطات التأكيد السياق الذي حُدِّدت فيه متطلبات المعيار، والمقصود منها هو المساعدة فيما يلي:

(أ) فهم ما سيتم إنجازه؛

(ب) تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق الأهداف.

ومن المتوقع أن يوفر التطبيق السليم لمتطلبات معيار ارتباطات التأكيد من جانب المحاسب القانوني أساساً كافياً لقيام المحاسب القانوني بتحقيق الأهداف. ومع ذلك، ونظراً للتباين الكبير في ظروف ارتباطات التأكيد، ولأن جميع هذه الظروف لا يمكن توقعها في معايير ارتباطات التأكيد، فإن المحاسب القانوني هو المسؤول عن تحديد الإجراءات الضرورية للوفاء بمتطلبات معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة وتحقيق الأهداف الموضحة فيها. وفي الظروف الخاصة بكل ارتباط، قد تكون هناك أمور معينة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بإجراءات أخرى بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير ارتباطات التأكيد لتحقيق الأهداف المحددة في تلك المعايير.

أ٢٥. يتم التعبير عن متطلبات المعايير الدولية لارتباطات التأكيد باستخدام الكلمة "يجب".

أ٢٦. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

(أ) قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله.

(ب) قد تتضمن أمثلة على الإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة.

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في معيار ارتباطات التأكيد. وعندما يكون ذلك مناسباً، يتم تضمين اعتبارات إضافية خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام أو المكاتب الأصغر في جزء المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق المتطلبات الخاصة بمعايير ارتباطات التأكيد. إلا أنها لا تحد أو تقلل من مسؤولية المحاسب القانوني عن تطبيق المتطلبات الواردة في معايير ارتباطات التأكيد والالتزام بها.

أ٢٧. وتنص معايير ارتباطات التأكيد على تعريفات للمساعدة في تحقيق التطبيق والتفسير المتسقين للمعايير، ولا تهدف هذه التعريفات إلى تجاوز التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً بموجب نظام أو لائحة أو غير ذلك.

أ٢٨. تشكل الملاحق جزءاً من المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. ويكون الغرض من الملحق والاستخدام المقصود له موضحين في متن المعيار ذي الصلة، أو في عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٩. رغم أن بعض الإجراءات تكون مطلوبة فقط لارتباطات التأكيد المعقول، فإنها مع ذلك قد تكون مناسبة لبعض ارتباطات التأكيد المحدود.

المتطلبات الأخلاقية (راجع: الفقرات ٣(أ)، ٢٠، ٢٢(أ))

أ٣٠. يقر الجزء أ من قواعد أخلاقيات المهنة المبادئ الأساسية التالية التي يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بها:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(ه) السلوك المهني.

أ٣١. يوفر أيضاً الجزء أ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين إطاراً مفاهيمياً للمحاسبين المهنيين ليتم تطبيقه على:

(أ) تحديد التهديدات التي تواجه الالتزام بالمبادئ الأساسية. وتقع التهديدات في فئة أو أكثر من الفئات الآتية:

(١) المصلحة الذاتية؛

(٢) الفحص الذاتي؛

(٣) موالاة العميل؛

(٤) الألفة؛

(٥) التخويف؛

(ب) تقويم مدى أهمية التهديدات المحددة؛

(ج) تطبيق التدابير الوقائية، عند اللزوم، للقضاء على التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله. وتُعدّ التدابير الوقائية ضرورية عندما يحدد المحاسب المهني أن التهديدات ليست عند المستوى الذي من المرجح أن يستنتج عنده طرف ثالث متعقل ومستنير، يوازن بين جميع الحقائق والظروف الخاصة المتاحة للمحاسب المهني في ذلك الوقت، أنه لم يتم التهاون في الالتزام بالمبادئ الأساسية.

أ٣٢. يوضح الجزء ب من قواعد أخلاقيات المهنة كيفية انطباق الإطار المفاهيمي الوارد في الجزء أ في حالات معينة على المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، بما في ذلك:

- التعاقد المهني؛
- تضارب المصالح؛
- الآراء الأخرى؛
- الأتعاب وأنواع المكافآت الأخرى؛
- تسويق الخدمات المهنية؛
- الهدايا والضيافة؛
- حفظ أصول العملاء؛
- الموضوعية؛
- الاستقلال.

أ٣٣. وتعرّف قواعد أخلاقيات المهنة الاستقلال بأنه يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويضمن الاستقلال القدرة على تكوين استنتاج تأكيدي بدون التأثر بالمؤثرات التي قد تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال القدرة على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني. وتتضمن الأمور التي تتناولها قواعد أخلاقيات المهنة فيما يتعلق بالاستقلال:

- المصالح المالية؛
- القروض والضمانات؛
- العلاقات التجارية؛
- العلاقات الأسرية والشخصية؛
- العمل مع عملاء ارتباطات التأكيد؛
- الخدمة الأخيرة مع عميل ارتباط التأكيد؛
- العمل بصفة مدير أو موظف عند عميل ارتباط التأكيد؛
- طول علاقة كبار العاملين مع عملاء ارتباطات التأكيد؛
- تقديم خدمات أخرى غير التأكيد لعملاء ارتباطات التأكيد.
- الأتعاب (الحجم النسبي، التأخر، والأتعاب المحتملة)؛
- الهدايا والضيافة؛
- الدعاوى القضائية الفعلية أو المحتملة.

أ٣٤. تكون المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة مساوية على الأقل لمتطلبات الجزأين (أ) و(ب) من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرات أ٣٠–أ٣٣ وتفرض التزامات تحقق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في هذين الجزأين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد.

القبول والاستمرار

الشروط المسبقة للارتباط (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٣٥. في بيئة القطاع العام، يمكن افتراض وجود بعض الشروط المسبقة لارتباط التأكيد، على سبيل المثال:

(أ) أدوار ومسؤوليات جهات المراجعة في القطاع العام والمنشآت الحكومية التي تراقب ارتباطات التأكيد يُفترض أن تكون مناسبة لأنها تكون منصوصاً عليها عادةً في الأنظمة؛

(ب) حق جهات المراجعة في القطاع العام في الوصول إلى المعلومات اللازمة لتنفيذ الارتباط غالبا ما يكون منصوصاً عليه في الأنظمة؛

(ج) استنتاج المحاسب القانوني، بالشكل المناسب إمّا لارتباط تأكيد معقول أو لارتباط تأكيد محدود، تتطلب الأنظمة عادةً أن يكون وارداً في تقرير مكتوب؛

(د) الغرض المنطقي يكون موجوداً عادة لأن الارتباط يكون منصوصاً عليه في الأنظمة.

أ٣٦. إذا لم تكن الضوابط المناسبة متوفرة للموضوع محل الارتباط بكامله لكن المحاسب القانوني يستطيع تحديد جانب أو أكثر من جوانب الموضوع محل الارتباط التي تناسبها تلك الضوابط، فعندئذ يمكن تنفيذ ارتباط التأكيد فيما يتعلق بذلك الجانب من الموضوع

محل الارتباط بحد ذاته. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من اللازم أن يوضح تقرير التأكيد أنه لا يتعلق بالموضوع الأصلي محل الارتباط بكامله.

الأدوار والمسؤوليات (راجع: الفقرات ١٢(م)، ١٢(ن)، ١٢(ص)، ١٢(ش)، ١٣، ٢٤(أ)، الملحق)

أ٣٧. تحتوي جميع ارتباطات التأكيد على ثلاثة أطراف على الأقل، هي: الطرف المسؤول والمحاسب القانوني والمستخدمين المستهدفين. وفي العديد من ارتباطات التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والطرف القائم بالتكليف. انظر الملحق للاطلاع على مناقشة لكيفية تعلق هذه الأدوار بارتباط تأكيد.

أ٣٨. يمكن الحصول على الأدلة التي تثبت وجود العلاقة المناسبة بالمسؤولية عن الموضوع محل الارتباط من خلال إقرار مقدم من الطرف المسؤول. ويضع أيضاً مثل ذلك الإقرار أساساً للتوصل إلى فهم مشترك لمسؤوليات الطرف المسؤول والمحاسب القانوني. ويُعدّ الإقرار المكتوب أفضل شكل مناسب لتوثيق فهم الطرف المسؤول. وفي حالة عدم وجود إقرار مكتوب بالمسؤولية، قد يظل من المناسب للمحاسب القانوني قبول الارتباط إذا كانت هناك مصادر أخرى، مثل نظام أو عقد، تشير إلى المسؤولية. وفي حالات أخرى، قد يكون من المناسب رفض الارتباط بناءً على الظروف، أو الإفصاح عن الظروف في تقرير التأكيد.

أ٣٩. القائم بالقياس أو التقويم هو المسؤول عن توفير أساس معقول لمعلومات الموضوع. وما يمثل أساساً معقولاً يعتمد على طبيعة الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى. وفي بعض الحالات، قد تكون هناك حاجة لوجود آلية رسمية تضم أدوات رقابة داخلية واسعة لتزويد القائم بالقياس أو التقويم بأساس معقول لاستنتاج أن معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري. وحقيقة أن المحاسب القانوني سيقدم تقريراً عن معلومات الموضوع ليست بديلاً للآليات التي يتبعها القائم بالقياس أو التقويم لتوفير أساس معقول لمعلومات الموضوع.

مدى مناسبة الموضوع محل الارتباط (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(١))

أ٤٠. يتصف الموضوع الذي من المناسب أن يكون محل ارتباط بأنه موضوع قابل للتحديد ويمكن قياسه أو تقويمه بشكل متسق مقارنة بالضوابط المنطبقة بحيث يمكن إخضاع معلومات الموضوع الناتجة لإجراءات الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاج التأكيد المعقول أو التأكيد المحدود، حسب مقتضى الحال.

أ٤١. لا تتأثر مناسبة الموضوع محل الارتباط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، ففي حالة وجود موضوع ما محل ارتباط غير مناسب لإجراء ارتباط تأكيد معقول، فإنه لا يكون مناسباً أيضاً لإجراء ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح.

أ٤٢. يكون لمختلف الموضوعات محل الارتباط خصائص مختلفة، من بينها درجة الطبيعة النوعية مقابل الطبيعة الكمية للمعلومات المتعلقة بهذه الموضوعات ودرجة موضوعيتها مقابل خضوعها للتقدير الشخصي وطبيعتها التاريخية مقابل طبيعتها المستقبلية وتعلقها بنقطة زمنية معينة أو تغطيتها لفترة زمنية. وتؤثر هذه الخصائص على كل من:

(أ) الدقة التي يمكن أن يُقاس أو يُقوّم بها الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط؛

(ب) درجة الإقناع التي توفرها الأدلة المتاحة.

أ٤٣. يساعد تحديد مثل هذه الخصائص والنظر في تأثيراتها المحاسب القانوني عند تقييم مدى مناسبة الموضوع محل الارتباط، وكذلك عند تحديد محتوى تقرير التأكيد (انظر الفقرة أ١٦٤).

أ٤٤. في بعض الحالات، قد يتعلق ارتباط التأكيد بجزء واحد فقط من موضوع أكثر اتساعاً. فعلى سبيل المثال، قد يتم تكليف المحاسب القانوني بتقديم تقرير عن جانب واحد من مساهمة منشأة في التنمية المستدامة، مثل عدد البرامج التي تديرها المنشأة والتي لها نتائج بيئية إيجابية. وعند تحديد ما إذا كان الارتباط مستوفٍ لخاصية أن الموضوع محل الارتباط مناسب في مثل هذه الحالات، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات المتعلقة بالجانب المطلوب من المحاسب القانوني أن يقدم تقريراً عنه من المرجح أن تلبي احتياجات المستخدمين المستهدفين، كمجموعة، من المعلومات، وأن ينظر كذلك في الكيفية التي سيتم بها عرض وتوزيع معلومات الموضوع، على سبيل المثال، ما إذا كانت هناك برامج أكثر أهمية تحقق نتائج أقل إيجابية ولا تقوم المنشأة بالتقرير عنها.

مدى مناسبة الضوابط وتوفرها

مدى مناسبة الضوابط (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(٢))

أ٤٥. تتسم الضوابط المناسبة بالخصائص التالية:

(أ) الملاءمة: يؤدي تطبيق الضوابط الملائمة إلى معلومات للموضوع تساعد المستخدمين المستهدفين في اتخاذ القرارات.

(ب) الاكتمال: تكون الضوابط مكتملة عندما لا تُغفل معلومات الموضوع المعدة وفقاً لها عوامل مهمة يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون بناءً على تلك المعلومات. وتشمل الضوابط المكتملة، عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح.

(ج) إمكانية الاعتماد عليها: تسمح الضوابط التي يمكن الاعتماد عليها بإجراء تقويم أو قياس متسق بدرجة معقولة للموضوع محل الارتباط، بما في ذلك، عند الاقتضاء، العرض والإفصاح، عندما تُستخدم هذه الضوابط في ظروف مماثلة من قبل محاسبين قانونيين مختلفين.

(د) الحيادية: يؤدي تطبيق الضوابط المحايدة إلى معلومات موضوع خالية من التحيز حسبما يكون مناسباً في ظل ظروف الارتباط.

(ه) القابلية للفهم: يؤدي تطبيق الضوابط القابلة للفهم إلى معلومات موضوع يمكن للمستخدمين المستهدفين فهمها.

أ٤٦. لا تُعد الأوصاف الغامضة للتوقعات أو الأحكام المتعلقة بتجارب أحد الأفراد ضوابط مناسبة.

أ٤٧. تعتمد مدى مناسبة الضوابط لتنفيذ ارتباط معين على ما إذا كانت تلك الضوابط تعكس الخصائص المذكورة أعلاه. ويُعد الوزن النسبي لأهمية كل خاصية بالنسبة لارتباط معين مسألة تخضع للحكم المهني. ويمكن أيضاً أن تكون الضوابط مناسبة لمجموعة معينة من ظروف الارتباط، لكنها قد لا تكون مناسبة لمجموعة مختلفة من ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إعداد التقارير للحكومات أو السلطات التنظيمية استخدام مجموعة معينة من الضوابط، لكن هذه الضوابط قد لا تناسب مجموعة أوسع نطاقاً من المستخدمين.

أ٤٨. يمكن اختيار أو وضع الضوابط بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون:

- منصوصاً عليها في نظام أو لائحة.
- صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها وتتبع آلية عمل شفافة.
- موضوعة من قبل مجموعة لا تتبع آلية عمل شفافة.
- منشورة في دوريات أو كتب علمية.
- موضوعة لغرض البيع على أساس الملكية الخاصة.
- مُصممة بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط.

ويمكن أن تؤثر طريقة وضع الضوابط على العمل الذي يقوم به المحاسب القانوني لتقييم مدى مناسبتها.

أ٤٩. في بعض الحالات، يفرض نظام أو لائحة الضوابط التي سيتم استخدامها لأغراض الارتباط. وفي حالة عدم وجود ما يشير إلى عكس ذلك، يُفترض أن تلك الضوابط تكون مناسبة، شأنها شأن الضوابط الصادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة وذلك إذا كانت الضوابط ملائمة لاحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. ومثل تلك الضوابط تعرف بأنها الضوابط المفروضة. وحتى عند وجود ضوابط مفروضة لموضوع محل ارتباط، يمكن أن يتفق مستخدمون محددون على ضوابط أخرى لأغراض محددة خاصة بهم. فعلى سبيل المثال، يمكن استخدام أطر مختلفة كضوابط مفروضة لتقويم مدى فاعلية الرقابة الداخلية. ومع ذلك، قد يضع مستخدمون محددون مجموعة ضوابط أكثر تفصيلاً تلبي احتياجاتهم من المعلومات فيما يتعلق، على سبيل المثال، بالإشراف الاحترازي. وفي مثل هذه الحالات، فإن تقرير التأكيد:

(أ) ينبّه القراء إلى أن معلومات الموضوع مُعدة وفقاً لضوابط ذات غرض خاص وأنه نتيجة لذلك، فإن معلومات الموضوع قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى (انظر الفقرة ٦٩(و))؛

(ب) قد يشير، متى كان ذلك ملائماً لظروف الارتباط، إلى أن الضوابط غير منصوص عليها في نظام أو لائحة، أو غير صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة.

أ٥٠. إذا كانت الضوابط مصممة بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط، فإنها لا تكون مناسبة إذا كان ينتج عنها معلومات موضوع أو تقرير تأكيد مضللين للمستخدمين المستهدفين. ومن المستحسن للمستخدمين المستهدفين أو الطرف القائم بالتكليف الإقرار بأن الضوابط الموضوعة بشكل خاص تُعد مناسبة لأغراض المستخدمين المستهدفين. وقد يؤثر عدم وجود مثل هذا الإقرار على ما سيتم القيام به لتقييم مدى مناسبة الضوابط، والمعلومات المقدمة عن الضوابط في تقرير التأكيد.

مدى توفر الضوابط (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(٣))

أ٥١. يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين لتمكينهم من فهم كيفية قياس الموضوع محل الارتباط أو تقويمه. ويتم إتاحة الضوابط للاطلاع عليها من جانب المستخدمين المستهدفين بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:

(أ) الإعلان عنها.

(ب) من خلال تضمينها بشكل واضح في معلومات الموضوع.

(ج) من خلال تضمينها بشكل واضح في تقرير التأكيد (انظر الفقرة أ١٦٥).

(د) عن طريق وجود فهم عام لها، على سبيل المثال ضابط قياس الوقت بالساعات والدقائق.

أ٥٢. قد تكون الضوابط متاحة فقط للمستخدمين المستهدفين، ومثال ذلك شروط أحد العقود أو الضوابط التي يصدرها اتحاد إحدى الصناعات والتي تكون متاحة فقط لمن هم داخل الصناعة لأنها لا تكون ملائمة إلا لغرض معين. وعندما يكون هذا هو الحال، فإن الفقرة ٦٩(و) تتطلب إضافة عبارة لتنبيه القراء إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين معيّنين (انظر الفقرتين أ١٦٧ و أ١٦٨).

الوصول إلى الأدلة (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(٤))

كمية الأدلة المتاحة وجودتها

أ٥٣. تتأثر كمية الأدلة المتاحة وجودتها بما يلي:

(أ) خصائص الموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يُتوقع الحصول على أدلة أقل موضوعية عندما تكون معلومات الموضوع ذات توجه مستقبلي وليست معلومات تاريخية؛

(ب) ظروف أخرى، كما هو الحال عندما لا يتوفر دليل كان من المتوقع بشكل معقول أن يكون موجوداً، على سبيل المثال بسبب توقيت تعيين المحاسب القانوني أو سياسة الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالمنشأة أو عدم كفاية نُظُم المعلومات أو وجود قيد مفروض من الطرف المسؤول.

وعادةً ما تكون الأدلة ذات طبيعة مقنعة وليست قاطعة.

الوصول إلى السجلات (راجع: الفقرة ٥٦)

أ٥٤. قد يساعد المحاسب القانوني عند تحديده لما إذا كان الارتباط مستوفٍ لخاصية إمكانية الوصول إلى الأدلة، السعي للحصول على موافقة الطرف أو الأطراف المعنية بأنهم يقرون ويفهمون مسؤوليتهم عن تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

(أ) إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الأطراف المعنية أنها ذات صلة بإعداد معلومات الموضوع مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(ب) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني من الأطراف المعنية لغرض الارتباط؛

(ج) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص من داخل منشأة الأطراف المعنية الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

أ٥٥. قد تؤثر طبيعة العلاقات بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقويم، والطرف القائم بالتكليف على قدرة المحاسب القانوني على الوصول إلى السجلات والوثائق والمعلومات الأخرى التي قد يطلبها كأدلة لإنجاز الارتباط. ولذلك، قد تكون طبيعة تلك العلاقات أحد الاعتبارات ذات الصلة عند تحديد قبول الارتباط أو رفضه. وتحتوي الفقرة أ١٤٠ على أمثلة لبعض الظروف التي قد تمثل فيها طبيعة هذه العلاقات إشكالاً.

الغرض المنطقي (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(٦))

أ٥٦. عند تحديد ما إذا كان الارتباط له غرض منطقي، فقد يكون من بين الاعتبارات ذات الصلة ما يلي:

- المستخدمون المستهدفون لمعلومات الموضوع وتقرير التأكيد (وخاصة، عندما تكون الضوابط مصممة لغرض خاص). وثمة اعتبار إضافي يتمثل في احتمالية أن يتم استخدام معلومات الموضوع وتقرير التأكيد أو توزيعهما على نطاق أوسع من المستخدمين المستهدفين.
- ما إذا كان من المتوقع أن يتم استبعاد جوانب خاصة بمعلومات الموضوع من ارتباط التأكيد، وسبب استبعادها.
- خصائص العلاقات بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقويم، والطرف القائم بالتكليف، على سبيل المثال، عندما لا يكون القائم بالقياس أو التقويم هو الطرف المسؤول، ما إذا كان الطرف المسؤول يوافق على أوجه استخدام معلومات الموضوع، وما إذا كانت ستتاح له الفرصة للاطلاع على معلومات الموضوع قبل إتاحتها للمستخدمين المستهدفين أو لتوزيع التعليقات مع معلومات الموضوع.
- القائم باختيار الضوابط التي سيتم تطبيقها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط، ودرجة الحكم ونطاق التحيز في تطبيقها. ومن المرجح أن يكون للارتباط غرض منطقي إذا اختار المستخدمون المستهدفون الضوابط، أو تم إشراكهم في اختيارها.
- أي قيود كبيرة على نطاق عمل المحاسب القانوني.
- ما إذا كان المحاسب القانوني يعتقد أن الطرف القائم بالتكليف يعتزم ربط اسم المحاسب القانوني بالموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع بطريقة غير مناسبة.

الاتفاق على شروط الارتباط (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٥٧. من مصلحة كل من الطرف القائم بالتكليف والمحاسب القانوني أن يقوم المحاسب القانوني بالإبلاغ كتابياً بشروط الارتباط المتفق عليها قبل بدء الارتباط للمساعدة في تجنب سوء الفهم. ويختلف شكل ومضمون الاتفاق أو العقد المكتوب باختلاف ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، إذا فرض نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ شروط الارتباط، فلا يلزم أن يقوم المحاسب القانوني بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على أنه يجب تطبيق ذلك النظام أو تلك اللائحة وأن الأطراف المعنية تقر وتفهم مسؤولياتها المنصوص عليها بموجب ذلك القانون أو تلك اللائحة.

أ٥٨. قد يفرض نظام أو لائحة، وتحديداً في القطاع العام، تعيين محاسب قانوني وينص على صلاحياته بشكل محدد، مثل صلاحية الوصول إلى سجلات الأطراف المعنية والمعلومات الأخرى، والمسؤوليات، مثل مطالبة المحاسب القانوني بتقديم تقريره مباشرةً إلى وزير أو سلطة لوضع الأنظمة أو للعموم إذا كانت الأطراف المعنية تحاول الحد من نطاق الارتباط.

قبول التغيير في شروط الارتباط (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٥٩. قد يكون حدوث تغير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المستخدمين المستهدفين، أو حدوث سوء فهم لطبيعة الارتباط، مبرراً لطلب إدخال تغيير على الارتباط، على سبيل المثال، تغييره من ارتباط تأكيد لارتباط آخر بخلاف ارتباطات التأكيد، أو من ارتباط

تأكيد معقول إلى ارتباط تأكيد محدود. ولا يُعد العجز عن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن ارتباط تأكيد معقول سبباً مقبولاً لتغيير الارتباط إلى ارتباط تأكيد محدود.

رقابة الجودة

المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة (راجع: الفقرات ٢٠، ٣١(أ)-(ب))

أ٦٠. لقد كُتب هذا المعيار في سياق مجموعة من التدابير المتخذة لضمان جودة ارتباطات التأكيد التي يتم القيام بها من قبل المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، كتلك التي تتخذها الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وفقاً لبرنامج التزام الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وبيانات التزامات العضوية. وتشمل تلك التدابير:

- متطلبات الكفاءة، مثل شروط التعليم والخبرة للحصول على العضوية، والتطوير المهني المستمر القائم وكذلك متطلبات التعلم المستمر.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في المكتب. وينطبق معيار رقابة الجودة (١) على جميع مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد والخدمات ذات العلاقة.
- قواعد شاملة لأخلاقيات المهنة، بما في ذلك متطلبات استقلال تفصيلية، قائمة على أساس المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

رقابة الجودة على مستوى المكتب (راجع: الفقرتين ٣(ب)، ٣١(أ))

أ٦١. يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن إرساء وصون نظامه الخاص برقابة جودة ارتباطات التأكيد. ويحدد ذلك المعيار مسؤوليات المكتب عن وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تقديم تأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه ملتزمون بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال. ويتطلب الالتزام بذلك المعيار أموراً من بينها أن يقوم المكتب بإرساء وصون نظام لرقابة الجودة يتضمن السياسات والإجراءات التي تتناول كل عنصر من العناصر الآتية، وأن يوثّق سياساته وإجراءاته ويبلغ بها العاملين في المكتب:

(أ) مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب؛

(ب) المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛

(ج) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

(د) الموارد البشرية؛

(ه) تنفيذ الارتباطات؛

(و) المتابعة.

أ٦٢. تُعد المتطلبات المهنية الأخرى أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة والتي تتناول مسؤوليات المكتب عن إنشاء وصون نظام لرقابة الجودة أنها ذات متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (١) عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرة السابقة وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في معيار رقابة الجودة (١).

أ٦٣. تؤكّد تصرُّفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة في كل ارتباط، على حقيقة أن الجودة هي أمر أساسي عند تنفيذ ارتباط التأكيد، والأهمية التي يمثلها ما يلي لجودة ارتباط التأكيد:

(أ) تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية.

(ب) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المنطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة.

(ج) إصدار تقرير عن الارتباط يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة.

(د) قدرة فريق الارتباط على إثارة الشكوك دون الخوف من ردود الفعل الانتقامية.

أ٦٤. يتضمن النظام الفعّال لرقابة الجودة تطبيق آلية متابعة مصممة لتزويد المكتب بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية.

أ٦٥. ما لم تشر المعلومات المقدمة من المكتب أو من الأطراف الأخرى إلى غير ذلك، يحق لفريق الارتباط أن يعتمد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب. فعلى سبيل المثال، يمكن لفريق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

(أ) الكفاءة المهنية للعاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.

(ب) الاستقلال من خلال جمع معلومات الاستقلال الملائمة والإبلاغ بها.

(ج) الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال نُظُم القبول والاستمرار.

(د) التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.

وعند النظر في أوجه القصور المحددة في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب، والتي قد تؤثر على ارتباط التأكيد، فقد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط في التدابير التي اتخذها المكتب لتدارك أوجه القصور تلك.

أ٦٦. لا يشير وجود وجه من أوجه القصور في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط التأكيد وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

المهارات والمعرفة والخبرة فيما يتعلق بالموضوع محل الارتباط وقياسه أو تقويمه (راجع: الفقرة ٣١(ج))

أ٦٧. قد يُطلب من المحاسب القانوني تنفيذ ارتباطات تأكيد بخصوص مجموعة واسعة من الموضوعات محل الارتباط ومعلومات الموضوع. وقد تتطلب بعض الموضوعات والمعلومات مهارات ومعرفة متخصصة تفوق ما يحظى به عادةً كل محاسب قانوني بمفرده.

أ٦٨. تتطلب قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين من المحاسب المهني في الممارسة العامة الموافقة على أن يقدم فقط تلك الخدمات التي تكون لديه الكفاءة لتنفيذها.[٤] ويتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن استنتاج التأكيد المُعبّر عنه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية استخدام المحاسب القانوني لعمل أحد الخبراء التابعين له. ومع ذلك، فإذا استنتج المحاسب القانوني الذي يستخدم عمل خبير تابع له، بعد التزامه بهذا المعيار، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافياً لأغراض المحاسب القانوني، فيمكن للمحاسب القانوني عندئذ قبول النتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها الخبير في مجال عمله على أنها أدلة مناسبة.

تعيين الفريق

الكفاءة والقدرات الجماعية (راجع: الفقرة ٣٢)

أ٦٩. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) من المكتب وضع سياسات وإجراءات لقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، بغية تزويد المكتب بتأكيد معقول بأنه لن يقبل أو لن يستمر إلا في العلاقات والارتباطات التي يكون لديه الكفاءة لتنفيذها والقدرات اللازمة للقيام بها، بما في ذلك الوقت والموارد.[٥]

---

٤ قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، الفقرة ٢١٠-٦

٥ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٢٦

الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ٣٢(أ)، ٣٢(ب)(١))

أ٧٠. يمكن تنفيذ بعض أعمال التأكيد من قبل فريق متعدد التخصصات يضم خبيراً واحداً أو أكثر من الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة للاستعانة بخبير لمساعدة المحاسب القانوني في التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى أو مساعدته في واحد أو أكثر من الأمور المذكورة في الفقرة ٤٦م (في حالة ارتباط التأكيد المعقول) أو ٤٦د (في حالة ارتباط التأكيد المحدود).

أ٧١. عندما يتم استخدام عمل خبير استعان به المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات المطلوبة بموجب الفقرة ٥٢ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

المحاسبون القانونيون الآخرون (راجع: الفقرة ٣٢(ب)(٢))

أ٧٢. يمكن أن تتضمن معلومات الموضوع معلومات أبدى محاسب قانوني آخر استنتاجاً بشأنها. وقد يقرر المحاسب القانوني، في سبيل توصله إلى استنتاج بشأن معلومات الموضوع، استخدام الأدلة التي استند إليها استنتاج ذلك المحاسب القانوني الآخر لتقديم الأدلة فيما يتعلق بمعلومات الموضوع.

أ٧٣. يمكن استخدام عمل محاسب قانوني آخر فيما يتعلق، على سبيل المثال، بموضوع محل ارتباط في مكان بعيد أو في دولة أجنبية. ومثل هؤلاء المحاسبين القانونيين الآخرين لا يُعَدّون جزءاً من فريق الارتباط. وقد تتضمن الاعتبارات ذات الصلة عندما يخطط فريق الارتباط لاستخدام عمل محاسب قانوني آخر:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يفهم المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالارتباط ويلتزم بها، وعلى وجه الخصوص، متطلب أن يكون مستقلاً.
- الكفاءة المهنية للمحاسب القانوني الآخر.
- مدى مشاركة فريق الارتباط في عمل المحاسب القانوني الآخر.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يعمل في بيئة تنظيمية تشرف على نحو فعّال على ذلك المحاسب القانوني.

مسؤوليات الفحص (راجع: الفقرة ٣٣(ج))

أ٧٤. طبقاً لمعيار رقابة الجودة (١)، يتم تحديد الإجراءات والسياسات الخاصة بمسؤوليات الفحص في المكتب على أساس قيام أعضاء الفريق الأكثر خبرة بفحص العمل الذي قام بأدائه أعضاء الفريق الأقل خبرة.[٦]

فحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٣٦(ب))

أ٧٥. من بين الأمور الأخرى التي قد يتم أخذها في الحسبان عند فحص رقابة جودة الارتباط:

(أ) تقويم فريق الارتباط لاستقلال المكتب فيما يتعلق بالارتباط؛

(ب) ما إذا كان قد تم التشاور بشكل مناسب بشأن الأمور التي تنطوي على اختلاف في الرأي أو الأمور الأخرى الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة من تلك المشاورات؛

(ج) ما إذا كانت وثائق أعمال الارتباط المختارة للفحص تعكس العمل الذي تم أداؤه فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

٦ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٣٣

نزعة الشك المهني والحكم المهني

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٣٧)

أ٧٦. نزعة الشك المهني هي موقف سلوكي ينطوي على الانتباه على سبيل المثال إلى ما يلي:

- الدليل غير المتسق مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها.
- المعلومات التي تستدعي التشكيك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة.
- الظروف التي توحي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير التأكيد ذات الصلة.
- الأوضاع التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل.

أ٧٧. من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال الارتباط إذا أراد المحاسب القانوني، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:

- عدم ملاحظة الظروف غير المألوفة.
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من الملاحظات.
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات وتقويم نتائجها.

أ٧٨. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء تقييم نقدي للأدلة. وينطوي ذلك على التشكيك في الأدلة غير المتسقة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات. وينطوي أيضاً على النظر في كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في ضوء الظروف المحيطة.

أ٧٩. ما لم يستلزم الارتباط إجراء تأكيد بشأن ما إذا كانت المستندات صحيحة، يمكن للمحاسب القانوني قبول السجلات والمستندات على أنها صحيحة ما لم يكن لديه سبب يدعوه إلى الاعتقاد بخلاف ذلك. ومع ذلك، تتطلب الفقرة ٥٠ أن ينظر المحاسب القانوني في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة.

أ٨٠. لا يمكن توقع أن يقوم المحاسب القانوني بالتغاضي عن التجارب السابقة الدالة على أمانة مقدمي الأدلة ونزاهتهم. ومع ذلك، فإن وجود اعتقاد بأن مقدمي الأدلة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يُعفي المحاسب القانوني من الحاجة إلى التحلي بنزعة الشك المهني.

الحكم المهني (راجع: الفقرة ٣٨)

أ٨١. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط التأكيد. وهذا لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ومعايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة واتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال مدة الارتباط بدون تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة على الحقائق والظروف. ويكون الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية وخطر الارتباط.
- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة والحصول على الأدلة.
- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف هذا المعيار وأي معيار ذي صلة من معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة. وفي حالة ارتباط التأكيد المحدود على وجه الخصوص، يكون الحكم المهني مطلوباً في تقويم ما إذا كان قد تم التوصل إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.
- الاستنتاجات التي من المناسب استنباطها بناءً على الأدلة المتحصل عليها.

أ٨٢. تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المحاسب القانوني في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب محاسب قانوني ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في تطوير الكفاءات اللازمة لتحقيق أحكام معقولة.

أ٨٣. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير الارتباط، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، المحاسب القانوني في القيام بأحكام مدروسة ومعقولة، بما في ذلك مدى تأثر بنود معينة في معلومات الموضوع باجتهادات الأطراف المعنية.

أ٨٤. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس التطبيق الكفؤ لمبادئ التأكيد والقياس أو التقويم وما إذا كان الحكم يُعد مناسباً في ضوء، وبما يتسق مع، الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني حتى تاريخ تقرير التأكيد الذي يصدره.

أ٨٥. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة الارتباط. ويلزم أيضاً توثيقه على نحو مناسب. وفي هذا الصدد، تتطلب الفقرة ٧٩ أن يقوم المحاسب القانوني بإعداد توثيق يكفي لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها للتوصل إلى الاستنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من الأدلة المناسبة.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

التخطيط (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٨٦. ينطوي التخطيط على قيام الشريك المسؤول عن الارتباط، والأعضاء الرئيسين الآخرين في فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين تابعين للمحاسب القانوني بوضع استراتيجية عامة لنطاق الارتباط ومحاور تركيزه وتوقيته والقيام به، وعلى وضع خطة للارتباط تتألف من منهج مفصل لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وأسباب اختيارها. ويساعد التخطيط الكافي على تخصيص الاهتمام المناسب لجوانب الارتباط المهمة، وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب، وتنظيم وإدارة الارتباط بشكل سليم حتى يتسنى تنفيذه بطريقة تمتاز بالكفاءة والفاعلية. ويساعد التخطيط الكافي أيضاً المحاسب القانوني في توزيع العمل بشكل سليم على أعضاء فريق الارتباط، ويسهل عليه توجيه أعمالهم والإشراف عليها وفحصها. ويساعده كذلك، عند الاقتضاء، في تنسيق الأعمال التي ينفذها المحاسبون القانونيون الآخرون والخبراء. وتختلف طبيعة أنشطة التخطيط ومداها باختلاف ظروف الارتباط، على سبيل المثال، تعقيد الموضوع محل الارتباط والضوابط. ومن أمثلة الأمور الرئيسية التي يمكن أخذها في الحسبان ما يلي:

- خصائص الارتباط التي تحدد نطاقه، بما في ذلك شروط الارتباط وخصائص الموضوع محل الارتباط والضوابط.
- التوقيت المتوقع للاتصالات المطلوبة وطبيعتها.
- نتائج أنشطة قبول الارتباط، وعند الاقتضاء، مدى ملاءمة المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها للأطراف المعنية؛
- آلية الارتباط.
- فهم المحاسب القانوني للأطراف المعنية وبيئتها، بما في ذلك مخاطر أن تكون معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري.
- تحديد المستخدمين المستهدفين واحتياجاتهم من المعلومات، ومراعاة الأهمية النسبية وعناصر خطر الارتباط.
- مدى صلة خطر الغش بالارتباط.
- طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، مثل المتطلبات من العاملين والخبرات، بما في ذلك طبيعة ومدى مشاركة الخبراء.
- تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على الارتباط.

أ٨٧. قد يقرر المحاسب القانوني مناقشة عناصر التخطيط مع الأطراف المعنية لتسهيل القيام بالارتباط وإدارته (على سبيل المثال، لتنسيق بعض الإجراءات المخطط لها مع أعمال الموظفين لدى الأطراف المعنية). وبالرغم من حدوث هذه المناقشات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط تظلان من مسؤوليات المحاسب القانوني. ويجب توخي الحذر عند

مناقشة الأمور الواردة في الاستراتيجية العامة للارتباط أو في خطة الارتباط حتى لا يتم إضعاف فاعلية الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تُضعف مناقشة طبيعة وتوقيت الإجراءات التفصيلية مع الأطراف المعنية من فاعلية الارتباط بجعل الإجراءات قابلة للتنبؤ بها بشكل كبير.

أ٨٨. لا يُعد التخطيط مرحلة منفصلة، وإنما هو عملية مستمرة ومتكررة طوال الارتباط. ونتيجة للأحداث غير المتوقعة، أو التغيرات في الظروف، أو الأدلة التي تم الحصول عليها، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تعديل الاستراتيجية العامة وخطة الارتباط، ومن ثم تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها.

أ٨٩. في الارتباطات الأصغر أو الأقل تعقيداً، يمكن تنفيذ الارتباط بالكامل بواسطة فريق ارتباط صغير جداً، ربما يضم فقط الشريك المسؤول عن الارتباط (الذي قد يكون محاسب قانوني وحيد) الذي يعمل بدون أي أعضاء آخرين في فريق الارتباط. ومع وجود فريق صغير، يكون التنسيق والاتصال بين أعضاء الفريق أسهل. ولا يلزم أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة للارتباط في مثل هذه الحالات ممارسة معقدة أو مستهلكة للوقت، وذلك لأنها تختلف حسب حجم المنشأة ومدى تعقُّد الارتباط، بما في ذلك الموضوع محل الارتباط والضوابط، وحجم فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، في حالة الارتباط المتكرر، يمكن لمذكرة مختصرة تم إعدادها عند انتهاء الفترة السابقة، بناءً على فحص أوراق العمل والأمور المهمة المتعرف عليها في الارتباط المنجز للتو، وتم تحديثها في الفترة الحالية، بناءً على المناقشات مع الأطراف المعنية، أن تكون بمثابة استراتيجية الارتباط الموثقة للارتباط الحالي.

أ٩٠. إذا استمر المحاسب القانوني في الارتباط في ظل الظروف المبينة في الفقرة ٤٣:

(أ) عندما يكون من المرجح، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، أن تؤدي الضوابط المنطبقة غير المناسبة أو الموضوع محل الارتباط غير المناسب إلى تضليل المستخدمين المستهدفين، فعندئذ سيكون من المناسب إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض في ظل الظروف القائمة بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره.

(ب) في حالات أخرى، سيكون من المناسب إبداء استنتاج مُتحفّظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج، بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني.

أ٩١. على سبيل المثال، إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول الارتباط أن تطبيق الضوابط المنطبقة يؤدي إلى معلومات موضوع متحيزة، وأن التحيز في معلومات الموضوع يُعد جوهرياً ومنتشراً، فعندئذ سيكون من المناسب إبداء استنتاج معارض في ظل الظروف القائمة.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرة ٤٤)

أ٩٢. تمارس الأحكام المهنية فيما يتعلق بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، لكنها لا تتأثر بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، فعند استهداف نفس المستخدمين ولتحقيق نفس الغرض، تكون الأهمية النسبية في القيام بارتباط تأكيد معقول هي نفسها في القيام بارتباط تأكيد محدود لأن الأهمية النسبية تعتمد على المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

أ٩٣. قد تناقش الضوابط المنطبقة مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض معلومات الموضوع، وبالتالي قد توفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند النظر في الأهمية النسبية للارتباط. وعلى الرغم من أن الضوابط المنطبقة قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإن مفهوم الأهمية النسبية يتضمن بشكل عام الأمور التي تتناولها الفقرات أ٩٢-أ١٠٠. وإذا لم تتضمن الضوابط المنطبقة مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية، فإن هذه الفقرات توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.

أ٩٤. تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، جوهرية إذا كان يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات ذات الصلة التي يتخذها المستخدمون المستهدفون على أساس معلومات الموضوع. ويخضع نظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية لحكمه المهني، ويتأثر ذلك بتصور المحاسب القانوني للمعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني أن يفترض أن المستخدمين المستهدفين:

(أ) لديهم معرفة معقولة بالموضوع محل الارتباط، ورغبة في دراسة معلومات الموضوع بدرجة معقولة من العناية؛

(ب) يفهمون أن معلومات الموضوع مُعدّة ومضمونة تبعاً لمستويات مناسبة من الأهمية النسبية، ولديهم فهم لأي مفاهيم تتعلق بالأهمية النسبية واردة في الضوابط المنطبقة؛

(ج) يفهمون أي حالات عدم تأكد ملازمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط؛

(د) يتخذون قرارات معقولة على أساس معلومات الموضوع ككل.

وما لم يكن هدف الارتباط هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محددون، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير (انظر أيضاً الفقرات أ١٦-أ١٨).

أ٩٥. يُنظر إلى الأهمية النسبية في سياق العوامل النوعية، وعند الاقتضاء، في سياق العوامل الكمية. ويُعد الوزن النسبي لأهمية العوامل النوعية والكمية عند النظر في الأهمية النسبية في ارتباط معين أمراً خاضعاً للحكم المهني للمحاسب القانوني.

أ٩٦. يمكن أن تتضمن العوامل النوعية أشياء مثل:

- عدد الأشخاص أو المنشآت المتأثرين بالموضوع.
- التفاعل بين مختلف مكونات معلومات الموضوع، والوزن النسبي لأهميتها، عندما تتكون المعلومات من مكونات متعددة، ومثال ذلك تقرير يتضمن مؤشرات أداء متعددة.
- الصيغة المختارة لمعلومات الموضوع التي يتم التعبير عنها بشكلٍ سرديّ.
- خصائص العرض المقرّ لمعلومات الموضوع عندما تسمح الضوابط المنطبقة بأشكال مختلفة لذلك العرض.
- طبيعة التحريف، على سبيل المثال، طبيعة الانحرافات الملحوظة عن إحدى أدوات الرقابة عندما تكون معلومات الموضوع عبارة عن بيان بأن أداة الرقابة فعّالة.
- ما إذا كان التحريف يؤثر على الالتزام بنظام أو لائحة.
- تأثير التعديل الذي يؤثر على معلومات الموضوع الماضية أو الحالية، أو من المرجح أن يؤثر على معلومات الموضوع في المستقبل، وذلك في حالة تقديم تقارير دورية عن الموضوع محل الارتباط.
- ما إذا كان التحريف هو نتيجة تصرف متعمد أو غير متعمد.
- ما إذا كان يوجد تحريف يُعد مهماً بالنظر إلى فهم المحاسب القانوني للإبلاغات السابقة المعروفة المرسلة للمستخدمين، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالمحصلة المتوقعة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط.
- ما إذا كان يوجد تحريف يرتبط بالعلاقة بين الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف أو علاقتهم مع أطراف أخرى.
- عندما يكون هناك حد أو قيمة مرجعية تم تحديدها، ما إذا كانت نتيجة الإجراء تنحرف عن تلك القيمة.
- عندما يكون الموضوع محل الارتباط برنامجاً حكومياً أو منشأة قطاع عام، ما إذا كان جانب معين من البرنامج الحكومي أو منشأة القطاع العام يعد مهماً فيما يتعلق بطبيعة ووضوح وحساسية البرنامج أو المنشأة.
- خطورة تبعات عدم الالتزام عندما تكون معلومات الموضوع ذات علاقة باستنتاج بشأن الالتزام بنظام أو لائحة.

أ٩٧. تتعلق العوامل الكمّية بحجم التحريفات بالنسبة إلى المبالغ التي تم التقرير عنها لتلك الجوانب من معلومات الموضوع، إن وجدت، التي تكون:

- معبَّراً عنها رقمياً؛ أو
- ذات علاقة بأية طريقة أخرى بالقيم الرقمية (على سبيل المثال، قد يكون عدد الانحرافات الملحوظة عن أداة رقابة معينة عاملاً كمياً ذا صلة عندما تكون معلومات الموضوع عبارة عن بيان بأن أداة الرقابة فعّالة).

أ٩٨. عندما تكون العوامل الكمية منطبقة، فإن التخطيط للارتباط للكشف فقط عن التحريفات الجوهرية الفردية يغفل حقيقة أن مجموع التحريفات غير الجوهرية الفردية غير المصححة التي لم يتم اكتشافها قد يتسبب في جعل معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. ولذلك، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني عند التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات تحديد كمية أقل من الأهمية النسبية كأساس لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات.

أ٩٩. تتعلق الأهمية النسبية بالمعلومات التي يغطيها تقرير التأكيد. ولذلك، فعندما يغطي الارتباط بعض جوانب المعلومات المبلغ بها حول الموضوع محل الارتباط، وليس جميع الجوانب، يُنظر إلى الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء الذي يغطيه الارتباط.

أ١٠٠. إن الوصول إلى استنتاج بشأن الأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة نتيجة للإجراءات المنفذة يتطلب حكماً مهنياً. فعلى سبيل المثال:

- قد يكون من بين الضوابط المنطبقة لارتباط عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع لقسم الطوارئ في إحدى المستشفيات، سرعة وجودة الخدمات المقدمة، وعدد المرضى الذين عولجوا خلال المناوبة، ومقارنة تكلفة الخدمات بالمستشفيات الأخرى المماثلة. وإذا كانت ثلاثة من هذه الضوابط المنطبقة مقنعة، ولكن ضابطاً واحداً منها ليس مقنعاً بهامش ضئيل، فحينئذ تكون هناك حاجة لممارسة الحكم المهني لاستنتاج ما إذا كان قسم الطوارئ في المستشفى يحقق قيمة مقابل المال المدفوع بوجه عام.

- في ارتباط التزام، يمكن أن تكون المنشأة قد التزمت بتسعة من أحكام النظام أو اللائحة ذات الصلة، ولكنها لم تلتزم بحكم واحد. وحينئذ تكون هناك حاجة لممارسة الحكم المهني لاستنتاج ما إذا كانت المنشأة قد التزمت بالنظام أو اللائحة ذات الصلة ككل. فعلى سبيل المثال، قد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان أهمية الحكم الذي لم تلتزم به المنشأة، إضافة إلى علاقة ذلك الحكم بالأحكام المتبقية من النظام أو اللائحة ذات الصلة.

فهم ظروف الارتباط (راجع: الفقرات ٤٥–٤٧م)

أ١٠١. مما قد يُعين فريقَ الارتباط في التخطيط للارتباط وتنفيذه، إجراءُ مناقشات بين الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني، بشأن إمكانية وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع محل الارتباط، وتطبيق الضوابط المنطبقة على حقائق وظروف الارتباط. ومن المفيد أيضاً إبلاغ الأمور ذات الصلة إلى أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني، من غير المشاركين في المناقشات.

أ١٠٢. قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك:

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛

(ب) إبلاغ أحد المراجعين بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛[٧]

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المحاسب القانوني، وفقاً لهذا المعيار ووفقاً لأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الطرف المسؤول أو المكلفين بالحوكمة). وتتناول الفقرات أ١٩٤–أ١٩٨ بالتفصيل مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة فيما يتعلق بالإبلاغ والتقرير عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

---

٧ انظر على سبيل المثال البنود ٢٢٥–٤٤ إلى ٢٢٥–٤٨ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين

أ١٠٣. إن التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى يزود المحاسب القانوني بإطار مرجعي لممارسة الحكم المهني طوال الارتباط، على سبيل المثال عند:

- النظر في خصائص الموضوع محل الارتباط؛
- تقييم مدى مناسبة الضوابط؛
- مراعاة العوامل التي تُعد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، مهمة في توجيه جهود فريق الارتباط، بما في ذلك عندما تكون هناك ضرورة لإيلاء اعتبار خاص؛ على سبيل المثال، الحاجة إلى مهارات متخصصة أو عمل خبير؛
- تحديد مستويات الأهمية النسبية الكمية (عند الاقتضاء) وتقويم مدى مناسبة استمراريتها، ومراعاة العوامل النوعية للأهمية النسبية؛
- وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية؛
- تصميم وتنفيذ الإجراءات؛
- تقويم الأدلة، بما في ذلك مدى معقولية الإفادات الشفهية والمكتوبة التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

أ١٠٤. يحظى المحاسب القانوني عادةً بفهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى أقل عمقاً من فهم الطرف المسؤول. وعادةً ما يكون فهم المحاسب القانوني أيضاً للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى في ارتباط التأكيد المحدود أقل عمقاً منه في ارتباط التأكيد المعقول، وعلى سبيل المثال، قد يتوصل المحاسب القانوني في بعض ارتباطات التأكيد المحدود إلى فهم للرقابة الداخلية المطبقة على إعداد معلومات الموضوع، إلا أن هذا ليس هو الحال في غالب الأحيان.

أ١٠٥. في ارتباط التأكيد المحدود، يؤدي تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع إلى تمكين المحاسب القانوني من تركيز الإجراءات على تلك المجالات. فعلى سبيل المثال، عندما تكون معلومات الموضوع في أحد الارتباطات هي تقرير عن الاستدامة، فإن المحاسب القانوني قد يركز على جوانب معينة من التقرير. وقد يقوم المحاسب القانوني بتصميم وتنفيذ إجراءات على الموضوع محل الارتباط بالكامل عندما تتألف معلومات الموضوع من مجال واحد فقط، أو عندما يكون الوصول إلى تأكيد بشأن جميع مجالات معلومات الموضوع أمراً ضرورياً للوصول إلى تأكيد مجدٍ.

أ١٠٦. في حالة ارتباط التأكيد المعقول، يساعد فهم الرقابة الداخلية المطبقة على معلومات الموضوع المحاسب القانوني في تحديد أنواع التحريفات والعوامل التي تؤثر على مخاطر التحريفات الجوهرية في معلومات الموضوع. ويُطلب من المحاسب القانوني تقويم تصميم أدوات الرقابة ذات الصلة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، وذلك عن طريق تنفيذ إجراءات بالإضافة إلى الاستفسار من الطرف المسؤول. ويلزم ممارسة الحكم المهني لتحديد أدوات الرقابة الملائمة في ظل ظروف الارتباط.

أ١٠٧. في حالة ارتباط التأكيد المحدود، يساعد النظر في الآلية المستخدمة في إعداد معلومات الموضوع المحاسب القانوني في تصميم وتنفيذ الإجراءات التي تتناول المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع. وعند النظر في الآلية المستخدمة، يستخدم المحاسب القانوني حكمه المهني لتحديد الجوانب ذات صلة بالارتباط في تلك الآلية، وقد يستفسر من الطرف المعني عن تلك الجوانب.

أ١٠٨. في كل من ارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود، قد تساعد أيضاً نتائج آلية المنشأة لتقييم المخاطر المحاسب القانوني في التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى.

الحصول على الأدلة

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات (راجع: الفقرات ٤٨(د)–٤٩(م))

أ١٠٩. يختار المحاسب القانوني مجموعة من الإجراءات للوصول إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال. ويمكن استخدام الإجراءات المذكورة أدناه، على سبيل المثال، للتخطيط للارتباط أو تنفيذه، ويتوقف هذا على السياق الذي يطبقها فيه المحاسب القانوني:

- التقصي؛
- الملاحظة؛
- المصادقة؛
- إعادة الاحتساب؛
- إعادة التنفيذ؛
- الإجراءات التحليلية؛
- الاستفسار.

أ١١٠. من بين العوامل التي قد تؤثر على اختيار المحاسب القانوني للإجراءات طبيعة الموضوع محل الارتباط، ومستوى التأكيد الذي سيتم الوصول إليه، والمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون والطرف القائم بالتكليف، بما في ذلك الوقت المناسب وقيود التكلفة.

أ١١١. في بعض الحالات، قد يتضمن أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد متطلبات تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. فعلى سبيل المثال، قد يصف معيار ارتباطات التأكيد المتعلق بموضوع محدد طبيعة أو مدى الإجراءات المحددة التي سيتم تنفيذها، أو مستوى التأكيد المتوقع الوصول إليه في نوع معين من أنواع الارتباطات. وحتى في مثل هذه الحالات، يُعد تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها على وجه الدقة أمراً خاضعاً للحكم المهني وتتباين هذه الأمور من ارتباط لآخر.

أ١١٢. في بعض الارتباطات، قد لا يحدد المحاسب القانوني أي مجالات من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع. وبغض النظر عمّا إذا كان قد تم تحديد أي من هذه المجالات، يقوم المحاسب القانوني بتصميم وتنفيذ إجراءات للوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.

أ١١٣. يُعد ارتباط التأكيد آلية تكرارية، وقد تلفت انتباه المحاسب القانوني معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها. وأثناء تنفيذ المحاسب القانوني للإجراءات المخطط لها، قد تقود الأدلة التي تم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تنفيذ إجراءات إضافية. وقد تشمل هذه الإجراءات مطالبة القائم بالقياس أو التقويم بالتحقق من الموضوع المحدد من قبل المحاسب القانوني، أو إجراء تعديلات على معلومات الموضوع إذا كان ذلك مناسباً.

تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات إضافية في ارتباط تأكيد محدود (راجع: الفقرات ٤٩د)

أ١١٤. قد يعلم المحاسب القانوني بتحريفات من الواضح أنها لا تدل على وجود تحريفات جوهرية، بعد تطبيق الحكم المهني. وتوضح الأمثلة الآتية حالات لا تستدعي تنفيذ إجراءات إضافية لأنه، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، من الواضح أن التحريفات التي تم تحديدها لا تدل على وجود تحريف جوهري:

- إذا كانت الأهمية النسبية ١٠,٠٠٠ وحدة، وكان من المحتمل بحسب حكم المحاسب القانوني وجود خطأ في ١٠٠ وحدة، فلا يتطلب الأمر عادةً عندئذ تنفيذ إجراءات إضافية، ما لم تكن هناك عوامل نوعية أخرى يتطلب أخذها في الحسبان، لأن خطر وجود تحريف جوهريٍ من المرجح أن يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.
- عند تنفيذ مجموعة من الإجراءات على مجال من المرجح أن تنشأ فيه تحريفات جوهرية، فإذا لم يكن الرد على استفسار من بين العديد من الاستفسارات الأخرى على النحو المتوقع، فقد لا تكون هناك حاجة إلى تنفيذ إجراءات إضافية إذا كان خطر وجود تحريف جوهري، مع ذلك، عند مستوى مقبول في ظروف الارتباط في ضوء نتائج الإجراءات الأخرى.

أ١١٥. قد يعلم المحاسب القانوني بأمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع يمكن أن تكون مُحرَّفة بشكل جوهري. وتوضح الأمثلة الآتية حالات قد تستدعي تنفيذ إجراءات إضافية لأن التحريفات المكتشفة تشير إلى أن معلومات الموضوع قد تكون محرَّفة بشكل جوهري:

- عند تنفيذ الإجراءات التحليلية، قد يكتشف المحاسب القانوني تقلبات أو علاقات لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة، أو تختلف كثيراً عن المبالغ أو النسب المتوقعة.

- قد يعلم المحاسب القانوني بتحريف جوهري محتمل من فحصه لمصادر خارجية.

- إذا كانت الضوابط المنطبقة تسمح بنسبة خطأ ١٠%، وبناءً على اختبار معين، اكتشف المحاسب القانوني وجود نسبة خطأ ٩%، فقد يتطلب الأمر عندئذٍ تنفيذ إجراءات إضافية لأن الخطر المتعلق بوجود تحريف جوهري قد لا يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.

- إذا كانت نتائج الإجراءات التحليلية تقع ضمن التوقعات ولكنها، مع ذلك، قريبة من تجاوز القيمة المتوقعة، فقد يتطلب الأمر عندئذٍ تنفيذ إجراءات إضافية لأن الخطر المتعلق بوجود تحريف جوهري قد لا يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.

أ١١٦. إذا علم المحاسب القانوني، في حال ارتباط التأكيد المحدود، بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فإنه يُعد مطالباً بموجب الفقرة ٤٩د بتصميم وتنفيذ إجراءات إضافية. وقد يكون من بين هذه الإجراءات الإضافية، على سبيل المثال، الاستفسار من الأطراف المعنية أو تنفيذ إجراءات أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة.

أ١١٧. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بعد تنفيذ الإجراءات الإضافية المطلوبة بموجب الفقرة ٤٩د، سواءً لاستنتاج أن الأمر أو الأمور ليس من المرجح أن تتسبب في وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع أو لتحديد أنها سبب في وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع، فإن ذلك يعني وجود قيد على النطاق ويتم تطبيق الفقرة ٦٦.

أ١١٨. يسترشد المحاسب القانوني على سبيل المثال بما يلي عند ممارسته للحكم المهني حول طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية اللازمة للحصول على أدلة إما لاستنتاج أنه من غير المرجح وجود تحريف جوهري أو لتحديد وجود تحريف جوهري:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من تقويم المحاسب القانوني لنتائج الإجراءات المُنفَّذة بالفعل؛

- فهم المحاسب القانوني المحدَّث طوال مدة الارتباط للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى؛

- رؤية المحاسب القانوني لدرجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها الأدلة لعلاج الأمر الذي دعا المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري.

تجميع التحريفات غير المصححة (راجع: الفقرتين ٥١، ٦٥)

أ١١٩. يتم تجميع التحريفات غير المصححة أثناء الارتباط (انظر الفقرة ٥١) وذلك بغرض تقويم ما إذا كانت تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها، عند تكوين استنتاج المحاسب القانوني.

أ١٢٠. قد يحدد المحاسب القانوني مبلغاً بحيث تكون أي تحريفات أقل منه من الواضح أنها ليست ذات شأن، ولا يلزم تجميعها لأن المحاسب القانوني يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على معلومات الموضوع. ولا يُعَد مصطلح "من الواضح أنها ليست ذات شأن" تعبيراً آخر عن مصطلح "غير جوهري". فالأمور التي من الواضح أنها ليست ذات شأن ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر) عن الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرة ٤٤، وسيكون من الواضح أنها أمور ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر "من الواضح أنه ليس ذا شأن"، فإن الأمر لا تنطبق عليه تلك الصفة.

اعتبارات عند إشراك أحد الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني في الارتباط

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات (راجع: الفقرة ٥٢)

أ١٢١. غالباً ما تكون الأمور الآتية ذات صلة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات فيما يتعلق بعمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني عندما يتم تنفيذ بعض أعمال التأكيد من قبل واحد أو أكثر من الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة أ٧٠):

(أ) أهمية عمل ذلك الخبير في سياق الارتباط (انظر أيضاً الفقرتين أ١٢٢ وأ١٢٣)؛

(ب) طبيعة الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛

(ج) مخاطر التحريف الجوهري في الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛

(د) معرفة المحاسب القانوني وخبرته بالأعمال السابقة التي نفذها ذلك الخبير؛

(ه) ما إذا كان ذلك الخبير يخضع لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المحاسب القانوني (انظر أيضاً الفقرتين أ١٢٤ وأ١٢٥).

دمج عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني

أ١٢٢. يمكن تنفيذ ارتباطات التأكيد على مجموعة واسعة من الموضوعات والتي تتطلب مهارات ومعرفة متخصصة تتجاوز تلك التي يتمتع بها الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، ومن ثم يتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. وفي بعض الحالات، يتم التشاور مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لتوفير المشورة بشأن أمور فردية، ولكن كلما زادت أهمية عمل الخبير في سياق الارتباط، زادت احتمالية أن يعمل الخبير كجزء من فريق متعدد التخصصات يضم خبراء في أمور محددة وغيرهم من العاملين في ارتباط التأكيد. وكلما زاد دمج عمل الخبير في طبيعة وتوقيت ومدى جهد العمل عموماً، زادت أهمية الاتصال الفعّال المتبادل بين الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني والعاملين الآخرين في ارتباط التأكيد. ويسهل الاتصال الفعال المتبادل الدمج السليم لعمل الخبير مع عمل الآخرين في الارتباط.

أ١٢٣. كما هو مشار إليه في الفقرة أ٧١، فعندما يتم استخدام عمل خبير استعان به المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات المطلوبة بموجب الفقرة ٥٢ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه. وهذا هو الحال بشكل خاص عندما يتم دمج عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني بشكل كامل مع عمل العاملين الآخرين في ارتباط التأكيد وعندما يتعين استخدام عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في المراحل المبكرة من الارتباط، على سبيل المثال، أثناء التخطيط الأولي وتقييم المخاطر.

سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المحاسب القانوني

أ١٢٤. قد يكون الخبير الداخلي الذي استعان به المحاسب القانوني أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني، وبالتالي يكون خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في ذلك المكتب وفقاً لمعيار رقابة الجودة (١) أو خاضعاً لمتطلبات مهنية أخرى أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة ومساوية على الأقل لمتطلبات المعيار. وفي حالات أخرى، قد يكون الخبير الداخلي الذي استعان به المحاسب القانوني أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في أحد مكاتب شبكة المحاسب القانوني، ويشترك هذا المكتب في سياسات وإجراءات رقابة الجودة مع مكتب المحاسب القانوني. ولا يعد الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني عضواً في فريق الارتباط، ولا يكون خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وفقاً لمعيار رقابة الجودة (١).

أ١٢٥. يحق لفرق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة بالمكتب، ما لم تكن المعلومات المقدمة من المكتب أو الأطراف الأخرى تشير إلى عكس ذلك. ويختلف مدى ذلك الاعتماد تبعاً للظروف، وقد يؤثر على طبيعة إجراءات المحاسب القانوني وتوقيتها ومداها فيما يتعلق بأمور مثل:

- الكفاءة والقدرات، من خلال برامج التوظيف والتدريب.
- تقويم المحاسب القانوني لموضوعية الخبير الذي يستعين به. ويخضع الخبراء الداخليون الذين يستعين بهم المحاسب القانوني للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال.

- تقويم المحاسب القانوني لمدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به. على سبيل المثال، قد توفر برامج التدريب الخاصة بالمكتب للخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني فهماً مناسباً حول العلاقة المتبادلة بين خبراتهم وآلية جمع الأدلة. وقد يؤثر الاعتماد على مثل هذا التدريب وآليات المكتب الأخرى، مثل البروتوكولات الخاصة بتحديد نطاق عمل الخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المحاسب القانوني الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل الخبير.
- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.
- الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.

ولا يحد مثل هذا الاعتماد من مسؤولية المحاسب القانوني عن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

كفاءة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة ٥٢(أ))

أ١٢٦. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع المحاسبين القانونيين الآخرين أو غيرهم ممن هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب (انظر أيضاً الفقرتين أ١٢٤ وأ١٢٥).

أ١٢٧. في حين أن الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني لا يلزم أن يكونوا بنفس مهنية المحاسب القانوني في تنفيذ جميع جوانب ارتباط التأكيد، إلا أن الخبير الذي يتم استخدام عمله قد يحتاج إلى فهمٍ كافٍ لمعيار ارتباطات التأكيد ذي الصلة حتى يتمكن من ربط الأعمال الموكلة إليه بهدف الارتباط.

أ١٢٨. قد يعتمد تقويم مدى أهمية التهديدات التي تمس الموضوعية، وما إذا كانت هناك حاجة إلى توفير تدابير وقائية، على دور الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني ومدى أهمية عمله في سياق الارتباط. وقد توجد بعض الظروف التي لا يمكن فيها للتدابير الوقائية أن تحد من التهديدات إلى مستوى مقبول، ومثال ذلك، إذا كان الخبير المقترح الذي سيستعين به المحاسب القانوني فرداً أدى دوراً مهماً في إعداد معلومات الموضوع.

أ١٢٩. عند تقويم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني، فقد يكون من الملائم:

- الاستفسار من الأطراف المعنية عن أي مصالح أو علاقات معروفة تجمع بينهم وبين الخبير الخارجي، وقد تؤثر على موضوعية ذلك الخبير.
- مناقشة ذلك الخبير في أي تدابير وقائية منطبقة، بما في ذلك المتطلبات المهنية المنطبقة على ذلك الخبير، وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية للحد من التهديدات إلى مستوى مقبول. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني ما يلي:
  - المصالح المالية.
  - علاقات العمل والعلاقات الشخصية.

- قيام الخبير بتقديم خدمات أخرى، بما في ذلك الخدمات التي يقدمها الكيان في حالة كون الخبير الخارجي كياناً.

في بعض الحالات، قد يكون من المناسب أيضاً للمحاسب القانوني أن يحصل على إفادة مكتوبة من الخبير الخارجي الذي يستعين به بشأن أية مصالح أو علاقات مع الأطراف المعنية يكون ذلك الخبير على علم بها.

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٢(ب))

أ١٣٠. إن التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني يمكن المحاسب القانوني من:

(أ) الاتفاق مع الخبير على طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض المحاسب القانوني؛

(ب) تقويم مدى كفاية ذلك العمل لأغراض المحاسب القانوني.

أ١٣١. قد يكون من بين الجوانب ذات الصلة بفهم المحاسب القانوني لمجال الخبير الذي يستعين به ما يلي:

- ما إذا كان مجال الخبير تقع ضمنه مجالات تخصص ذات صلة بالارتباط.
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
- طبيعة الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وما إذا كانت متعارفاً عليها في مجال ذلك الخبير ومناسبة في ظل ظروف الارتباط.
- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٢(ج))

أ١٣٢. قد يكون من المناسب أن يشمل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به موضوعات مثل ما يلي:

(أ) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المحاسب القانوني وذلك الخبير؛

(ب) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المحاسب القانوني وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛

(ج) الحاجة لالتزام الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني بمتطلبات السرية.

أ١٣٣. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة أ١٢٥ على مستوى تفصيل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. ويكون الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الخارجي الذي يستعين به في شكل خطاب ارتباط في الغالب.

تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٢(د))

أ١٣٤. قد تكون الأمور الآتية ذات صلة عند تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لتحقيق أغراض المحاسب القانوني:

(أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع الأدلة الأخرى؛

(ب) إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة، مدى ملاءمة ومعقولية تلك الافتراضات والطرق في ظل الظروف القائمة؛

(ج) إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية، مدى ملاءمة تلك البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها.

أ١٣٥. إذا حدد المحاسب القانوني أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، فيجب على المحاسب القانوني:

(أ) الاتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ومدى العمل الإضافي الذي سيتم تنفيذه من قبل ذلك الخبير؛ أو

(ب) تنفيذ إجراءات إضافية مناسبة للظروف.

العمل المنفذ من قبل محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، أو المنفذ من قبل مراجع داخلي (راجع: الفقرات ٥٣-٥٥)

أ١٣٦. رغم أن الفقرات أ١٢١-أ١٣٥ قد تمت صياغتها في سياق استخدام العمل المنفذ من قبل خبير يستعين به المحاسب القانوني، فإنها قد توفر أيضاً إرشادات مفيدة فيما يتعلق باستخدام العمل المنفذ بواسطة محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، أو مراجع داخلي.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٥٦)

أ١٣٧. تؤدي المصادقة المكتوبة على الإفادات الشفهية إلى الحد من احتمالية سوء الفهم بين المحاسب القانوني والأطراف المعنية. وعادةً ما يكون الأشخاص الذين يطلب منهم المحاسب القانوني تقديم إفادات مكتوبة أعضاءً في الإدارة العليا أو المكلفين بالحوكمة، اعتماداً، على سبيل المثال، على هيكل الإدارة والحوكمة لدى الأطراف المعنية، والذي قد يتنوع بحسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية.

أ١٣٨. قد يكون من بين الإفادات المكتوبة الأخرى التي يتم طلبها ما يلي:

- ما إذا كانت الأطراف المعنية تعتقد أن آثار التحريفات غير المصححة لن تكون جوهرية، سواء منفردة أو في مجملها، بالنسبة لمعلومات الموضوع. ويتم عادةً تضمين ملخص بهذه البنود في الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها.
- أن الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء أي تقديرات جوهرية تُعدّ معقولة.
- أن الأطراف المعنية قد أبلغت المحاسب القانوني بجميع أوجه القصور التي تعلمها في الرقابة الداخلية وذات صلة بالارتباط والتي لا تُعد أنها ليست ذات شأن بشكل واضح وليس لها تبعات.
- إقرار الطرف المسؤول بمسؤوليته عن الموضوع محل الارتباط، عندما يختلف الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو التقويم.

أ١٣٩. لا يمكن أن تحُل الإفادات المقدمة من الأطراف المعنية محل الأدلة الأخرى التي يتوقع المحاسب القانوني بشكل معقول أن تكون متاحة. ورغم أن الإفادات المكتوبة توفر أدلة ضرورية، فإنها لا توفر، في حد ذاتها، ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن أي من الأمور التي تتناولها. وعلاوة على ذلك، فإن حصول المحاسب القانوني على إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها لا يؤثر على طبيعة أو مدى الأدلة الأخرى التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

عدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة أو أن هذه الإفادات لا يمكن الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ٦٠)

أ١٤٠. من بين الظروف التي قد لا يكون المحاسب القانوني قادراً فيها على الحصول على الإفادات المكتوبة المطلوبة، على سبيل المثال، ما يلي:

- عندما يتعاقد الطرف المسؤول مع طرف ثالث لتنفيذ القياس أو التقويم ذي الصلة، وفي وقت لاحق يقوم بتكليف محاسب قانوني لتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن معلومات الموضوع الناتجة. ففي بعض هذه الحالات، على سبيل المثال عندما يكون لدى الطرف المسؤول علاقة دائمة مع القائم بالقياس أو التقويم، قد يستطيع الطرف المسؤول الترتيب ليقوم القائم بالقياس أو التقويم بتقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة، أو قد يكون الطرف المسؤول في وضع يمكّنه من تقديم هذه الإفادات إذا كان لدى الطرف المسؤول أساس معقول للقيام بذلك، ولكن قد لا تسير الأمور على هذا النحو في حالات أخرى.
- عندما يقوم أحد المستخدمين المستهدفين بتكليف المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن معلومات متاحة للعموم ولكن لا يوجد بين ذلك المستخدم والطرف المسؤول علاقة من النوع اللازم لضمان أن يستجيب ذلك الطرف لطلب المحاسب القانوني بتقديم إفادة مكتوبة.

- عندما يتم تنفيذ ارتباط التأكيد على غير رغبة من القائم بالقياس أو التقويم. وقد يكون هذا هو الحال عندما يتم تنفيذ الارتباط بموجب حكم محكمة، على سبيل المثال، أو عندما تطلب سلطة إصدار الأنظمة أو سلطة معنية أخرى من المحاسب القانوني في القطاع العام القيام بارتباط معين.

في هذه الحالات أو في حالات مماثلة، قد لا تتوفر لدى المحاسب القانوني إمكانية الوصول إلى الأدلة المطلوبة لدعم استنتاجه. وإذا كان هذا هو الحال، تنطبق عندئذٍ الفقرة ٦٦ من هذا المعيار.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرة ٦١)

أ١٤١. قد لا يكون أخذ الأحداث اللاحقة في الحسبان في بعض ارتباطات التأكيد ملائماً بسبب طبيعة الموضوع محل الارتباط. فعلى سبيل المثال، عندما يتطلب الارتباط استنتاجاً حول دقة إقرار إحصائي في لحظة زمنية معينة، فقد لا تؤثر الأحداث الواقعة بين هذه اللحظة الزمنية وتاريخ تقرير التأكيد على الاستنتاج أو قد لا تتطلب إفصاحاً في الإقرار أو تقرير التأكيد.

أ١٤٢. كما هو وارد في الفقرة ٦١، فإن المحاسب القانوني لا يتحمل أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بمعلومات الموضوع بعد تاريخ تقرير المحاسب القانوني. ومع ذلك، فإذا علم المحاسب القانوني بعد تاريخ تقريره بحقيقة كان من الممكن أن تؤدي بالمحاسب القانوني إلى تعديل التقرير فيما لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى مناقشة الأمر مع الأطراف المعنية أو اتخاذ تصرف آخر مناسب في ظل الظروف القائمة.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٦٢)

أ١٤٣. فيما يلي أمثلة للتصرفات الأخرى التي قد تكون مناسبة إذا اكتشف المحاسب القانوني عدم اتساق جوهري أو إذا أصبح على علم بوجود تحريف جوهري في الحقائق:

- مطالبة الأطراف المعنية بالتشاور مع طرف ثالث مؤهل، مثل المستشار القانوني للأطراف المعنية.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن نتائج مختلف التصرفات.
- الاتصال بأطراف أخرى (على سبيل المثال، السلطة التنظيمية).
- حجب تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.
- وصف عدم الاتساق الجوهري في تقرير التأكيد.

وصف الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ٦٣)

أ١٤٤. يُعلم وصف الضوابط المنطبقة المستخدمين المستهدفين بالإطار الذي تستند إليه معلومات الموضوع، ويكتسب هذا الوصف أهمية خاصة عندما تكون هناك اختلافات جوهرية بين مختلف الضوابط بشأن الكيفية التي يمكن أن يتم بها تناول أمور معينة في معلومات الموضوع.

أ١٤٥. ليس من المناسب تضمين وصف بأن معلومات الموضوع مُعدّة وفقاً لضوابط منطبقة معينة إلا إذا التزمت معلومات الموضوع بجميع المتطلبات ذات الصلة لتلك الضوابط المنطبقة السارية.

أ١٤٦. لا يُعد وصف الضوابط المنطبقة بلغة متحفظة أو مقيِّدة غير دقيقة (على سبيل المثال، "إن معلومات الموضوع تلتزم بشكل كبير بالمتطلبات (س)")، وصفاً كافياً لأنه قد يضلل مستخدمي معلومات الموضوع.

تكوين استنتاج التأكيد

مدى كفاية ومناسبة الأدلة (راجع: الفقرتين ١٢(١)، ٦٤)

أ١٤٧. تُعد الأدلة ضرورية لدعم استنتاج المحاسب القانوني وتقرير التأكيد. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من الإجراءات المنفذة خلال سير الارتباط. ويمكن أن تشمل أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل الارتباطات السابقة (بشرط أن يكون المحاسب القانوني قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ الارتباط السابق، قد تؤثر على مدى ملاءمتها للارتباط الحالي)، أو إجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء واستمرار العلاقة معهم. وقد ترد الأدلة من مصادر من داخل الأطراف المعنية أو من خارجها. وأيضاً، قد تكون المعلومات التي من الممكن استخدامها كأدلة من إعداد خبير يعمل لدى الأطراف المعنية أو متعاقد معهم. وتشمل الأدلة المعلومات التي تدعم وتؤيد جوانب معينة من معلومات الموضوع، وكذلك أي معلومات تتعارض مع جوانب من معلومات الموضوع. وبالإضافة إلى ذلك، وفي بعض الحالات، يستخدم المحاسب القانوني غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الأطراف المعنية تقديم إفادة مطلوبة) ومن ثمّ يعد ذلك أيضاً أحد الأدلة. وينصرف معظم عمل المحاسب القانوني في تكوين استنتاج التأكيد إلى جمع الأدلة وتقويمها.

أ١٤٨. كفاية الأدلة ومناسبتها عاملان مترابطان. وكفاية الأدلة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية الأدلة المطلوبة بمخاطر وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع (فكلما زادت المخاطر، زادت الأدلة التي قد يلزم الحصول عليها) وأيضاً بجودة تلك الأدلة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من الأدلة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.

أ١٤٩. مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاج الذي يخلص إليه المحاسب القانوني. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها. ويمكن إصدار تعميمات بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع الأدلة؛ غير أن هذه التعميمات تكون خاضعة لاستثناءات مهمة. وحتى في حالة الحصول على أدلة من مصادر من خارج الأطراف المعنية، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على الأدلة المتحصل عليها من مصدر خارجي إذا لم يكن المصدر ذا معرفة كافية أو لم يكن موضوعياً. ومع التسليم بإمكانية وجود استثناءات، فإن التعميمات الآتية حول إمكانية الاعتماد على الأدلة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما يتم الحصول عليها من مصادر من خارج الأطراف المعنية.
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة المُعدّة داخلياً عندما تكون أدوات الرقابة ذات الصلة فعّالة.
- تُعد الأدلة التي يحصل عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أداة من أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة).
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما توجد في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من العرض الشفوي اللاحق لما تمت مناقشته).

أ١٥٠. يكون مستوى التأكيد الذي يتوصل إليه المحاسب القانوني من الأدلة المتسقة المتحصل عليها من مصادر مختلفة أو من الأدلة ذات الطبيعة المختلفة أعلى عادةً من التأكيد الذي يُتوصل إليه من عناصر الأدلة التي يتم النظر في كل منها على حدة. وإضافة إلى ذلك، فإن الحصول على أدلة من مصادر مختلفة أو أدلة ذات طبيعة مختلفة قد يشير إلى عدم إمكانية الاعتماد على أحد الأدلة. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي المعلومات المؤيِّدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن الأطراف المعنية إلى زيادة التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني من إفادة مقدمة من الأطراف المعنية. وفي المقابل، عند عدم اتساق الأدلة المتحصل عليها من أحد المصادر مع الأدلة المتحصل عليها من مصدر آخر، يحدد المحاسب القانوني الإجراءات الإضافية اللازمة لحل حالة عدم الاتساق.

أ١٥١. فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فإن التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع التي تغطي فترة من الزمن يكون أكثر صعوبة عادةً من التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع في نقطة زمنية محددة. وإضافة إلى ذلك، فإن الاستنتاجات

المقدمة بشأن الآليات تكون مقتصرة عادةً على الفترة التي يغطيها الارتباط؛ وبعبارة أخرى، لا يقدم المحاسب القانوني أي استنتاج بشأن ما إذا كانت الآلية ستستمر في العمل بالطريقة المحددة في المستقبل.

أ١٥٢. يُعد تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لاستنتاج المحاسب القانوني أمراً خاضعاً للحكم المهني.

أ١٥٣. في بعض الظروف، قد لا يحصل المحاسب القانوني على القدر الكافي أو المناسب من الأدلة التي كان يتوقع الحصول عليها من خلال الإجراءات المخطط لها. وفي هذه الظروف، يعتبر المحاسب القانوني أن الأدلة التي حصل عليها من الإجراءات المُنفَّذة غير كافية وغير مناسبة لتمكينه من تكوين استنتاج بشأن معلومات الموضوع. وعندئذٍ، يمكن للمحاسب القانوني أن يقوم بما يلي:

- توسيع نطاق العمل المنفذ؛ أو
- تنفيذ إجراءات أخرى يرى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل الظروف القائمة.

وعندما لا يكون من الممكن عملياً تنفيذ أي من هذين الإجرائين في ظل الظروف القائمة، فإن المحاسب القانوني لن يكون قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة ليكون قادراً على تكوين استنتاج. وقد ينشأ هذا الوضع حتى لو لم ينم إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، كما هو موضح في الفقرة ٤٩د.

تقويم كفاية الأدلة ومناسبتها (راجع: الفقرة ٦٥)

أ١٥٤. تُعد ارتباطات التأكيد عملية تراكمية ومتكررة. وعندما ينفذ المحاسب القانوني الإجراءات المخطط لها، فإن الأدلة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المحاسب القانوني إلى تغيير طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات الأخرى المخطط لها. وقد تنمو إلى علم المحاسب القانوني معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات المتوقعة والتي استندت إليها الإجراءات المخطط لها. فعلى سبيل المثال:

- قد يتسبب مدى التحريفات التي يكتشفها المحاسب القانوني في تغيير حكمه المهني بشأن إمكانية الاعتماد على مصادر معلومات معينة.
- قد يصبح المحاسب القانوني على علم بتناقضات في المعلومات ذات الصلة أو بأدلة غير متسقة أو غير موجودة.
- في حالة تنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية الارتباط، فقد تشير نتائج تلك الإجراءات إلى وجود مخاطر لم تكن معروفة في السابق من مخاطر التحريف الجوهري.

في مثل هذه الحالات، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى إعادة تقويم الإجراءات المخطط لها.

أ١٥٥. يتأثر الحكم المهني للمحاسب القانوني فيما يتعلق بالأدلة التي تُعد كافية ومناسبة بعوامل مثل ما يلي:

- أهمية التحريف المحتمل واحتمال أن يكون له تأثير جوهري، بمفرده أو عند اقترانه بالتحريفات الأخرى المحتملة، على معلومات الموضوع.
- فاعلية استجابات الأطراف المعنية لمواجهة خطر التحريف الجوهري المعروف.
- الخبرة المكتسبة من ارتباطات التأكيد السابقة فيما يتعلق بالتحريفات المشابهة المحتملة.
- نتائج الإجراءات المنفذة، بما في ذلك ما إذا كانت هذه الإجراءات قد اكتشفت تحريفات محددة.
- مصدر المعلومات المتاحة وإمكانية الاعتماد عليها.
- قدرة الأدلة على الإقناع.
- فهم المحاسب القانوني للأطراف المعنية وبيئتها.

القيود على النطاق (راجع: الفقرتين ٢٦، ٦٦)

أ١٥٦. قد تنشأ قيود على النطاق من:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة الأطراف المعنية. فعلى سبيل المثال، ربما تكون الوثائق التي يرى المحاسب القانوني ضرورة فحصها قد تم إتلافها بالخطأ؛ أو

(ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، ربما تكون قد حدثت قبل الارتباط عملية فعلية يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري ملاحظتها؛ أو

(ج) القيود التي يفرضها الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف على المحاسب القانوني والتي قد تمنع المحاسب القانوني، على سبيل المثال، من تنفيذ إجراء يراه ضرورياً في ظل الظروف القائمة. وقد يكون للقيود من هذا النوع انعكاسات أخرى على الارتباط، مثل نظر المحاسب القانوني في خطر الارتباط وقبول الارتباط والاستمرار فيه.

أ١٥٧. لا يشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على النطاق إذا كان المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات بديلة.

أ١٥٨. تُعد الإجراءات المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود، بحكم تعريفها، محدودة بالمقارنة مع تلك الضرورية في ارتباط التأكيد المعقول. وتُعد القيود التي من المعلوم وجودها قبل قبول ارتباط التأكيد المحدود من الاعتبارات ذات صلة عند تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لارتباط التأكيد متحققة، وعلى وجه الخصوص، ما إذا كان الارتباط مستوفٍ لخاصية إمكانية الوصول إلى الأدلة (انظر الفقرة ٢٤(ب)(٤)) وخاصية وجود غرض منطقي (انظر الفقرة ٢٤(ب)(٦)). وفي حالة قيام الأطراف المعنية بفرض قيود إضافية بعد قبول ارتباط التأكيد المحدود، فقد يكون من المناسب الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

إعداد تقرير التأكيد

شكل تقرير التأكيد (راجع الفقرتين ٦٧، ٦٨)

أ١٥٩. يمكن إساءة فهم الاستنتاجات الشفهية أو الأشكال الأخرى لإبداء الاستنتاجات التي لا تكون مدعومة بتقرير مكتوب. ولهذا السبب، لا يصدر المحاسب القانوني تقارير شفهية أو عن طريق استخدام رموز دون أن يقدم أيضاً تقرير تأكيد مكتوب يمكن الاطلاع عليه بسهولة كلما تم تقديم التقرير الشفهي أو تم استخدام الرموز. فعلى سبيل المثال، يمكن ربط الرمز بتقرير تأكيد مكتوب متاح على الإنترنت.

أ١٦٠. لا يتطلب هذا المعيار استخدام صيغة موحدة للتقرير عن جميع ارتباطات التأكيد. لكنه يحدد العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها تقرير التأكيد. ويتم تصميم تقارير التأكيد بما يناسب الظروف الخاصة بكل ارتباط. ويمكن للمحاسب القانوني استخدام العناوين وأرقام الفقرات وأساليب الطباعة، على سبيل المثال بنط الخط العريض، وغيرها من الآليات لتعزيز وضوح تقرير التأكيد وسهولة قراءته.

أ١٦١. قد يختار المحاسب القانوني أسلوباً "موجزاً" أو "مطوّلاً" في إعداد التقارير لتيسير إبلاغ المستخدمين المستهدفين باستنتاجه بفاعلية. وتحتوي التقارير "الموجزة" عادةً على العناصر الأساسية فقط. فيما تحتوي التقارير "المطوّلة" على معلومات وتوضيحات أخرى لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني. وإضافة إلى العناصر الأساسية، فقد تحتوي التقارير المطوّلة أيضاً على وصف تفصيلي لشروط الارتباط والضوابط المنطبقة المستخدمة والنتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط والتفاصيل المتعلقة بمؤهلات وخبرات المحاسب القانوني والأشخاص الآخرين المشاركين في الارتباط والإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية إضافةً إلى التوصيات في بعض الحالات. وقد يجد المحاسب القانوني أنه من المفيد النظر في أهمية توفير تلك المعلومات لتلبية احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. ووفقاً لمتطلبات الفقرة ٦٨، فإن المعلومات الإضافية يتم فصلها بشكل واضح عن استنتاج المحاسب القانوني وتتم صياغتها بطريقة تجعل من الواضح أنها لا تهدف إلى الانتقاص من ذلك الاستنتاج.

محتوى تقرير التأكيد

العنوان (راجع: الفقرة ٦٩(أ))

أ١٦٢. يساعد وضع عنوان مناسب لتقرير التأكيد في تحديد طبيعة التقرير وتمييزه عن التقارير التي تصدر من قبل أشخاص آخرين، كأولئك الذين لا يتعين عليهم الالتزام بنفس المتطلبات الأخلاقية للمحاسب القانوني.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة ٦٩(ب))

أ١٦٣. يحدد الجزء الخاص بالمخاطب بالتقرير الطرف أو الأطراف الموجه إليهم تقرير التأكيد. ويكون تقرير التأكيد موجهاً عادةً إلى الطرف القائم بالتكليف، ولكن في بعض الحالات قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون.

معلومات الموضوع والموضوع محل الارتباط (راجع: الفقرة ٦٩(ج))

أ١٦٤. قد يتضمن تحديد ووصف معلومات الموضوع، وعند الاقتضاء، الموضوع محل الارتباط، على سبيل المثال، ما يلي:

- اللحظة الزمنية أو الفترة الزمنية التي يرتبط بها قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط.
- اسم الطرف المسؤول أو المكون في الطرف المسؤول الذي يرتبط به الموضوع محل الارتباط، عند الانطباق.
- توضيح لخصائص الموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع التي يجب أن يكون المستخدمون المستهدفون على علم بها، وكيف يمكن لهذه الخصائص أن تؤثر على دقة قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة، أو قدرة الأدلة المتاحة على الإقناع. ومثال ذلك:
  - درجة اتصاف معلومات الموضوع بأنها نوعية في مقابل أنها كمية، أو موضوعية في مقابل أنها خاضعة للاجتهاد الشخصي، أو تاريخية في مقابل أنها مستقبلية.
  - التغييرات في الموضوع محل الارتباط أو ظروف الارتباط الأخرى التي تؤثر على قابلية مقارنة معلومات الموضوع من فترة إلى أخرى.

الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ٦٩(د))

أ١٦٥. يحدد تقرير التأكيد الضوابط المنطبقة التي تم وفقاً لها قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط بحيث يستطيع المستخدمون المستهدفون فهم واستيعاب أساس استنتاج المحاسب القانوني. وقد يتضمن تقرير التأكيد الضوابط المنطبقة، أو قد يشير إليها إذا كانت مدرجة في معلومات الموضوع أو إذا كانت متاحة بأية صورة أخرى من مصدر يمكن الوصول إليه بسهولة. وقد يكون من الملائم في ظل الظروف القائمة، الإفصاح عمّا يلي:

- مصدر الضوابط المنطبقة، وما إذا كانت هذه الضوابط المنطبقة منصوصاً عليها في نظام أو لائحة، أو صادرة من هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها وتتبع آلية عمل شفافة، وبعبارة أخرى، ما إذا كانت الضوابط ضوابط مفروضة في سياق الموضوع محل الارتباط (وإذا لم تكن كذلك، يتم توضيح أسباب اعتبارها مناسبة).
- طرق القياس أو التقويم المستخدمة عندما تتيح الضوابط المنطبقة الاختيار من بين عدد من الطرق.
- أي تفسيرات مهمة تم القيام بها عند تطبيق الضوابط المنطبقة في ظل ظروف الارتباط.
- ما إذا كانت هناك أي تغييرات في طرق القياس أو التقويم المستخدمة.

القيود الملازمة (راجع: الفقرة ٦٩(هـ))

أ١٦٦. في بعض الحالات، يمكن توقع أن تكون القيود الملازمة مفهومة بشكل جيد من قبل المستخدمين المستهدفين، إلا أنه في حالات أخرى قد يكون من المناسب الإشارة لها بشكل صريح في تقرير التأكيد. فعلى سبيل المثال، في تقرير التأكيد المتعلق بفاعلية نظام

الرقابة الداخلية، قد يكون من المناسب الإشارة إلى أن التقويم التاريخي للفاعلية غير ملائم للفترات المستقبلية نظراً لخطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف، أو أن درجة الالتزام بالسياسات أو الإجراءات قد تضعف.

الغرض المحدد (راجع: الفقرة ٦٩(و))

أ١٦٧. في بعض الحالات، قد تكون الضوابط المنطبقة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مصممة لتحقيق غرض محدد. فعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة استخدام ضوابط منطبقة محددة تهدف إلى تحقيق أغراض تنظيمية. وتجنباً لسوء الفهم، يقوم المحاسب القانوني بتنبيه قرّاء تقرير التأكيد إلى هذه الحقيقة وأنه، بالتالي، قد لا تكون معلومات الموضوع مناسبة لأغراض أخرى.

أ١٦٨. إضافة إلى التنبيه الذي تتطلبه الفقرة ٦٩(و)، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقريره موجه فقط لمستخدمين محددين. وبناءً على ظروف الارتباط، على سبيل المثال، الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه. وفي حين أن تقرير التأكيد قد يكون مقيداً على هذا النحو، فإن عدم وجود قيد متعلق بمستخدم أو غرض معين لا يشير في حد ذاته إلى وجود مسؤولية قانونية يتحملها المحاسب القانوني تجاه ذلك المستخدم أو فيما يتعلق بذلك الغرض. ويعتمد تحمل المسؤولية القانونية على ظروف كل حالة وعلى الدولة ذات الصلة.

المسؤوليات النسبية (راجع: الفقرة ٦٩(ز))

أ١٦٩. إن تحديد المسؤوليات النسبية يحيط المستخدمين المستهدفين علماً بأن الطرف المسؤول هو المسؤول عن الموضوع محل الارتباط، وأن القائم بالقياس أو التقويم هو المسؤول عن قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط المنطبقة، وأن دور المحاسب القانوني هو أن يبدي بشكل مستقل استنتاجاً عن معلومات الموضوع.

تنفيذ الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) ووفقاً لمعيار ارتباطات تأكيد متعلق بموضوع محدد (راجع: الفقرة ٦٩(ح))

أ١٧٠. في حالة وجود معيار ارتباطات تأكيد متعلق بموضوع محدد منطبق على جزء فقط من معلومات الموضوع، فقد يكون من المناسب الإشارة إلى ذلك المعيار المتعلق بالموضوع المحدد وإلى المعيار الماثل.

أ١٧١. قد يتسبب البيان الذي يحتوي على لغة متحفظة أو لغة مقيِّدة غير دقيقة (على سبيل المثال "تم تنفيذ الارتباط بالرجوع إلى معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)") في تضليل مستخدمي تقارير التأكيد.

متطلبات رقابة الجودة المنطبقة (راجع: الفقرة ٦٩(ط))

أ١٧٢. فيما يلي مثال توضيحي لبيان وارد في تقرير التأكيد بشأن متطلبات رقابة الجودة المنطبقة:

> يطبق المكتب معيار رقابة الجودة (١) وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

الالتزام بالاستقلال والمتطلبات الأخلاقية الأخرى (راجع: الفقرة ٦٩(ي))

أ١٧٣. فيما يلي مثال توضيحي لبيان وارد في تقرير التأكيد بشأن الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية:

> لقد التزمنا بالاستقلالية والمتطلبات الأخلاقية الأخرى الواردة في قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، والتي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.(*)

* تتم الإشارة إلى الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

ملخص الأعمال المنفذة (راجع: الفقرة أ٦، ٦٩(ك))

أ١٧٤. يساعد ملخص الأعمال المنفذة المستخدمين المستهدفين في فهم استنتاج المحاسب القانوني. ففيما يتعلق بالعديد من ارتباطات التأكيد، يمكن من الناحية النظرية أن تكون هناك تباينات لا نهائية في الإجراءات. ولكن عملياً، يصعب الإبلاغ بهذه التباينات بشكل واضح لا لبس فيه. وقد تكون الإصدارات الملزمة الأخرى الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد مفيدة للمحاسبين القانونيين في إعداد هذا الملخص.

أ١٧٥. في حالة عدم وجود معيار ارتباطات تأكيد محدد يقدم إرشادات بشأن الإجراءات المنفذة لموضوع معين من الموضوعات محل الارتباط، فيمكن أن يشمل الملخص وصفاً أكثر تفصيلاً للأعمال المنفذة. وقد يكون من المناسب أن يُدرج في الملخص بيان بأن الأعمال المنفذة قد اشتملت على تقويم لمدى مناسبة الضوابط المنطبقة.

أ١٧٦. في ارتباط التأكيد المحدود، يكون عادةً ملخص الأعمال المنفذة أكثر تفصيلاً منه في ارتباط التأكيد المعقول ويحدد الملخص القيود المفروضة على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. وذلك لأن إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة هو أمر ضروري لفهم الاستنتاج الذي يتم إبداؤه بصيغة تعبر عمّا إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة، أمور جوهرية تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري. وقد يكون من المناسب أيضاً الإشارة في ملخص الأعمال المنفذة إلى إجراءات معينة لم يتم تنفيذها، رغم أنه من المتوقع عادةً تنفيذها في ارتباط التأكيد المعقول. ومع ذلك، فقد لا يكون من الممكن تحديد جميع هذه الإجراءات لأن المستوى المطلوب لفهم خطر الارتباط والنظر فيه من قِبل المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول.

أ١٧٧. من بين العوامل التي تؤخَذ في الحسبان عند تحديد مستوى التفصيل الواجب توفيره في ملخص الأعمال المنفذة ما يلي:

- الظروف الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، اختلاف طبيعة أنشطة المنشأة مقارنة بالأنشطة النمطية في القطاع).
- الظروف الخاصة بالارتباط التي تؤثر على طبيعة ومدى الإجراءات المنفذة.
- توقعات المستخدمين المستهدفين لمستوى التفصيل الوارد في التقرير، استناداً إلى ممارسات السوق، أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

أ١٧٨. من المهم أن يكون الملخص مكتوباً بطريقة موضوعية تتيح للمستخدمين المستهدفين فهم العمل المنفذ كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي معظم الأحيان، لا ينطوي ذلك على تفاصيل خطة العمل بالكامل، ولكن من ناحية أخرى فمن المهم ألا يكون ملخصاً مختصراً جداً لدرجة تؤدي إلى الغموض، وألا يكون مكتوباً بطريقة مبالغ فيها أو منمقة.

استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ١٢(أ)(١)(أ)، ٦٩(ل))

أ١٧٩. فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل مناسب لارتباط التأكيد المعقول:

- "وفي رأينا، فإن المنشأة قد التزمت من جميع الجوانب الجوهرية بالقانون (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- "وفي رأينا، فإن توقع الأداء المالي للمنشأة مُعدّ بصورة سليمة، من جميع الجوانب الجوهرية، استناداً إلى الضوابط (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن المنشأة قد التزمت بالقانون (س)، يعبّر من جميع الجوانب الجوهرية عن هذا الالتزام بشكل عادل" أو "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن مؤشرات الأداء الرئيسية معروضة وفقاً للضوابط (س) يعبّر من جميع الجوانب الجوهرية عن هذا العرض بشكل عادل"، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

أ١٨٠. قد يكون من المناسب إبلاغ المستخدمين المستهدفين بالسياق الذي يجب أن يُقرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني وذلك عندما يشتمل تقرير التأكيد على توضيح لخصائص معينة للموضوع محل الارتباط، ينبغي أن يكون المستخدمون المستهدفون على علم بها.

فعلى سبيل المثال، قد يتضمن استنتاج المحاسب القانوني جملة على غرار ما يلي: "تم تكوين هذا الاستنتاج على أساس الأمور المبيّنة في مواضع أخرى من تقرير التأكيد المستقل الماثل".

أ١٨١. فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل مناسب لارتباط التأكيد المحدود:

- "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن [المنشأة] لم تلتزم من جميع الجوانب الجوهرية بالنظام (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة.
- "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا أي تعديلات جوهرية يلزم إدخالها على تقييم مؤشرات الأداء الرئيسية حتى تكون متوافقة مع الضوابط (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بمعلومات الموضوع والضوابط المنطبقة.
- "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن بيان [الطرف المعني] بأن [المنشأة] قد التزمت بالنظام (س)، لم يتم عرضه بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية"، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

أ١٨٢. تشتمل أشكال التعبير التي قد تكون مفيدة للموضوعات محل الارتباط، على سبيل المثال، على تعبير واحد، أو مجموعة من التعابير الآتية:

- بالنسبة لارتباطات الالتزام: "بالالتزام بـ" أو "وفقاً لـ".
- بالنسبة للارتباطات عندما تصف الضوابط المنطبقة آلية أو منهجية لإعداد أو عرض معلومات الموضوع: "مُعدَّة بشكل سليم".
- بالنسبة للارتباطات عندما تكون مبادئ العرض العادل مدرجة في الضوابط المنطبقة: "تم عرضه بشكل عادل".

أ١٨٣. يؤدي إدراج عنوان أعلى الفقرات التي تحتوي على استنتاجات معدلة، والأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل، إلى المساعدة في فهم تقرير المحاسب القانوني. ومن أمثلة العناوين المناسبة "استنتاج متحفظ" أو "استنتاج معارض" أو "الامتناع عن إبداء استنتاج"، و"أساس الاستنتاج المتحفظ" أو "أساس الاستنتاج المعارض"، حسب مقتضى الحال.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٦٩(م))

أ١٨٤. يكون توقيع المحاسب القانوني إما باستخدام اسم مكتب المحاسب القانوني، أو الاسم الشخصي للمحاسب القانوني أو بكليهما، حسب مقتضى الحال في الدولة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المحاسب القانوني، قد يُطلَب من المحاسب القانوني في دول معينة أن يفصح في تقريره عن المُسمّيات المهنية أو الاعتماد من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

التاريخ (راجع: الفقرة ٦٩(ن))

أ١٨٥. يؤدي إدراج تاريخ تقرير التأكيد إلى إعلام المستخدمين المستهدفين بأن المحاسب القانوني قد أخذ في الحسبان التأثير الذي لحق بمعلومات الموضوع وتقرير التأكيد بسبب الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ٧٠)

أ١٨٦. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام. وقد يكون ذلك مناسباً أيضاً في ظروف أخرى، على سبيل المثال، لشرح طبيعة تعديل على استنتاج المحاسب القانوني، أو عندما يشكل عمل الخبير جزءاً أساسياً من النتائج المضمنة في تقرير مطول.

أ١٨٧. ومع ذلك، يتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن الاستنتاج المُعبّر عنه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية استخدام المحاسب القانوني لعمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ولذلك فإذا أشار تقرير التأكيد إلى خبير استعان به المحاسب القانوني،

فمن المهم ألا تعني صيغة ذلك التقرير الانتقاص من مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي تم إبداؤه بسبب إشراك ذلك الخبير.

أ١٨٨. من غير المرجح أن يُساء فهم الإشارة العامة الواردة في تقرير مطول إلى أن الارتباط قد قام به عاملون مؤهلون تأهيلاً مناسباً من بينهم خبراء متخصصون في موضوعات معينة واختصاصيون في مجال التأكيد، على أنها انتقاص من المسؤولية. إلا أن احتمالية سوء الفهم تزيد في حالة التقارير القصيرة حيث يمكن فقط عرض الحد الأدنى من المعلومات المتعلقة بسياق الارتباط، أو عندما يُشار إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني باسمه. وبالتالي، قد يلزم تضمين عبارات إضافية في تلك الحالات حتى لا يشير تقرير التأكيد ضمناً إلى أن مسؤولية المحاسب القانوني يحد منها إشراك الخبير.

الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة (راجع: الفقرات ٧٤-٧٧، والملحق)

أ١٨٩. يصف المصطلح "منتشر" تأثيرات التحريفات على معلومات الموضوع أو التأثيرات المحتملة عليها بسبب التحريفات التي لا يتم اكتشافها، إن كانت موجودة، بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. والتأثيرات المنتشرة في معلومات الموضوع هي التي تكون، حسب الحكم المهني للمحاسب القانوني:

(أ) غير مقتصرة على جوانب محددة من معلومات الموضوع؛ أو

(ب) إذا كانت مقتصرة على جوانب محددة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من معلومات الموضوع؛ أو

(ج) أساسية لفهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الموضوع، عندما تكون متعلقة بالإفصاحات.

أ١٩٠. تؤثر طبيعة الموضوع، وتقدير المحاسب القانوني لمدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة على معلومات الموضوع، على نوع الاستنتاج الذي سيتم إبداؤه.

أ١٩١. فيما يلي أمثلة على الاستنتاجات المتحفظة والمعارضة والامتناع عن إبداء استنتاج:

- استنتاج متحفظ (مثال لارتباطات التأكيد المحدود التي تحتوي على تحريف جوهري) - "استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي حصلنا عليها، وباستثناء تأثير الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المتحفظ" في تقريرنا، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن بيان [الطرف المعني] لا يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، التزام المنشأة بالنظام (س)".
- استنتاج معارض (مثال لتحريف جوهري ومنتشر لكل من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المعارض" في تقريرنا، فإن بيان [الطرف المعني] لا يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، التزام المنشأة بالنظام (س)".
- الامتناع عن إبداء استنتاج (مثال لقيد على النطاق جوهري ومنتشر لكل من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الامتناع عن إبداء استنتاج" في تقريرنا، فلم نتمكن من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن بيان [الطرف المعني]. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي استنتاج بشأن ذلك البيان".

أ١٩٢. في بعض الحالات، قد يحدد القائم بالقياس أو التقويم ويصف بشكل سليم أن معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري. فعلى سبيل المثال، في ارتباط التزام قد يصف القائم بالقياس أو التقويم بشكل صحيح حالات عدم الالتزام. وفي هذه الظروف، تتطلب الفقرة ٧٦ من المحاسب القانوني لفت انتباه المستخدمين المستهدفين لوصف التحريف الجوهري، سواءً عن طريق إبداء استنتاج متحفظ أو معارض أو عن طريق إبداء استنتاج غير متحفظ ولكن مع لفت الانتباه إلى الأمر بالإشارة المحددة إليه في تقرير التأكيد.

مسؤوليات الاتصال الأخرى (راجع: الفقرة ٧٨)

أ١٩٣. من بين الأمور التي قد يكون من المناسب التواصل بشأنها مع الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف أو غيرهم، الغش أو الغش المشتبه فيه، والتحيز في إعداد معلومات الموضوع.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

أ١٩٤. قد تتضمن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة متطلباً يقضي بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لمستوى إداري مناسب أو للمكلفين بالحوكمة. وفي بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للطرف المسؤول أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة

أ١٩٥. إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة قد:

(أ) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام لسلطة معنية خارج المنشأة.[٨]

أ١٩٦. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

(أ) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بذلك؛

(ب) لأن المحاسب القانوني قرر أن التقرير عن ذلك يُعد تصرفاً مناسباً للاستجابة لحالة عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛

(ج) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك.

أ١٩٧. قد يشمل التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الذي يلاحظه المحاسب القانوني أو الذي يصبح على دراية به أثناء تنفيذه للارتباط حتى وإن لم يكن لعدم الالتزام تأثير على معلومات الموضوع. وبموجب هذا المعيار، لا يتوقع أن يكون لدى المحاسب القانوني مستوى من الفهم للأنظمة واللوائح يتجاوز ذلك الذي يؤثر على معلومات الموضوع. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة من المحاسب القانوني تطبيق المعرفة والحكم المهني والخبرة المهنية عند الاستجابة لعدم الالتزام. ويرجع الفصل النهائي في تحديد ما إذا كان تصرف ما يُشكّل عدم التزام فعلي إلى المحكمة أو الجهة القضائية الأخرى المختصة.

أ١٩٨. في بعض الظروف، قد يكون محظوراً التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة، نظراً لواجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. وفي حالات أخرى، قد لا يُعد التقرير عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة انتهاكاً لواجب السرية بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.[٩]

أ١٩٩. يمكن للمحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب في الشبكة) أو الحصول على مشورة قانونية لفهم الانعكاسات المهنية أو القانونية لاتخاذ تصرف بعينه، أو القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤدِ ذلك إلى انتهاك واجب السرية).[١٠]

---

[٨] انظر على سبيل المثال البندين ٢٢٥-٥١ و٢٢٥-٥٢ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين

[٩] انظر، على سبيل المثال، البند ١٤٠-٧ والبند ٢٢٥-٥٣ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين.

[١٠] انظر، على سبيل المثال، البند ٢٢٥-٥٥ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين.

التوثيق (راجع: الفقرات ٧٩-٨٣)

أ٢٠٠. يتضمن التوثيق إعداد سجل بالنهج المنطقي الذي اتبعه المحاسب القانوني بشأن جميع الأمور المهمة التي تتطلب ممارسة الحكم المهني والاستنتاجات ذات الصلة. وعند وجود أسئلة صعبة حول مبدأ أو حكم مهني، فإن التوثيق الذي يتضمن الحقائق ذات الصلة التي كانت معروفة لدى المحاسب القانوني في وقت الوصول إلى الاستنتاج قد يساعد في توضيح معرفة المحاسب القانوني.

أ٢٠١. ليس من الضروري أو العملي للمحاسب القانوني أن يقوم بتوثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم القيام به أثناء الارتباط. وليس من الضروري أيضاً للمحاسب القانوني أن يوثق بشكل منفصل (في قائمة من قوائم التحقق على سبيل المثال) الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها في المستندات المُضمَّنة في ملف الارتباط. وبالمثل، لا يلزم المحاسب القانوني أن يضمِّن في ملف الارتباط المسودات الملغاة من أوراق العمل، والملاحظات التي تعكس أفكاراً غير مكتملة أو أولية، والنسخ السابقة لمستندات تم تصحيح أخطاء فيها في الطباعة أو غيرها، والمستندات المكررة.

أ٢٠٢. في إطار تطبيق الحكم المهني لتقييم حجم الوثائق التي سيتم إعدادها والاحتفاظ بها، فإن المحاسب القانوني قد يراعي ما هو ضروري لتوفير فهم للعمل المنفذ وتوفير أساس للقرارات الرئيسية المتخذة (ولكن ليس للجوانب التفصيلية الخاصة بالارتباط) لمحاسب قانوني آخر ليست لديه معرفة سابقة بالارتباط. وقد لا يكون ذلك المحاسب القانوني الآخر قادراً على فهم الجوانب التفصيلية الخاصة بالارتباط إلا عن طريق مناقشتها مع المحاسب القانوني الذي قام بإعداد التوثيق.

أ٢٠٣. قد يشتمل التوثيق على سجل، على سبيل المثال، لما يلي:

- الخصائص المميِّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛
- الأشخاص القائمين بأعمال الارتباط وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛
- الشخص الذي قام بفحص أعمال الارتباط المنفذة، وتاريخ ومدى هذا الفحص؛
- المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الأطراف المعنية، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، والجهة التي تمت المناقشة معها.

أ٢٠٤. قد يشتمل التوثيق على سجل، على سبيل المثال، لما يلي:

- القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وكيفية حلها.
- الاستنتاجات عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على الارتباط، وأية مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب لدعم هذه الاستنتاجات.
- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير الارتباط، والاستنتاجات الناتجة عنها.

جمع ملف الارتباط النهائي

أ٢٠٥. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية الأخرى أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل استكمال جمع ملفات الارتباط في الوقت المناسب.[١١] والحدّ الزمني المناسب الذي يلزم فيه استكمال جمع ملف الارتباط النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير التأكيد.[١٢]

---

[١١] معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤٥

[١٢] معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة أ٥٤

أ٢٠٦. يعد جمع ملف الارتباط النهائي بعد تاريخ تقرير الارتباط عملية إدارية لا تشتمل على أداء إجراءات جديدة، أو استخلاص استنتاجات جديدة، ولكن يمكن أن تطرأ تغييرات على توثيق أعمال الارتباط أثناء عملية الجمع النهائية إذا كانت هذه التغييرات إدارية بطبيعتها. ومن أمثلة هذه التغييرات ما يلي:

- حذف أو إلغاء وثائق تم استبدالها بأخرى.
- ترتيب وتجميع أوراق العمل ووضع الإشارات المرجعية إليها.
- التوقيع على استيفاء وقائم التحقق الخاصة بعملية جمع الملف.
- توثيق الأدلة التي حصل عليها المحاسب القانوني، والتي تمت مناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق الارتباط قبل تاريخ تقرير الارتباط.

أ٢٠٧. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط.[١٣] ولا تقل فترة الاحتفاظ الخاصة بارتباطات التأكيد عن خمس سنوات من تاريخ تقرير التأكيد.[١٤]

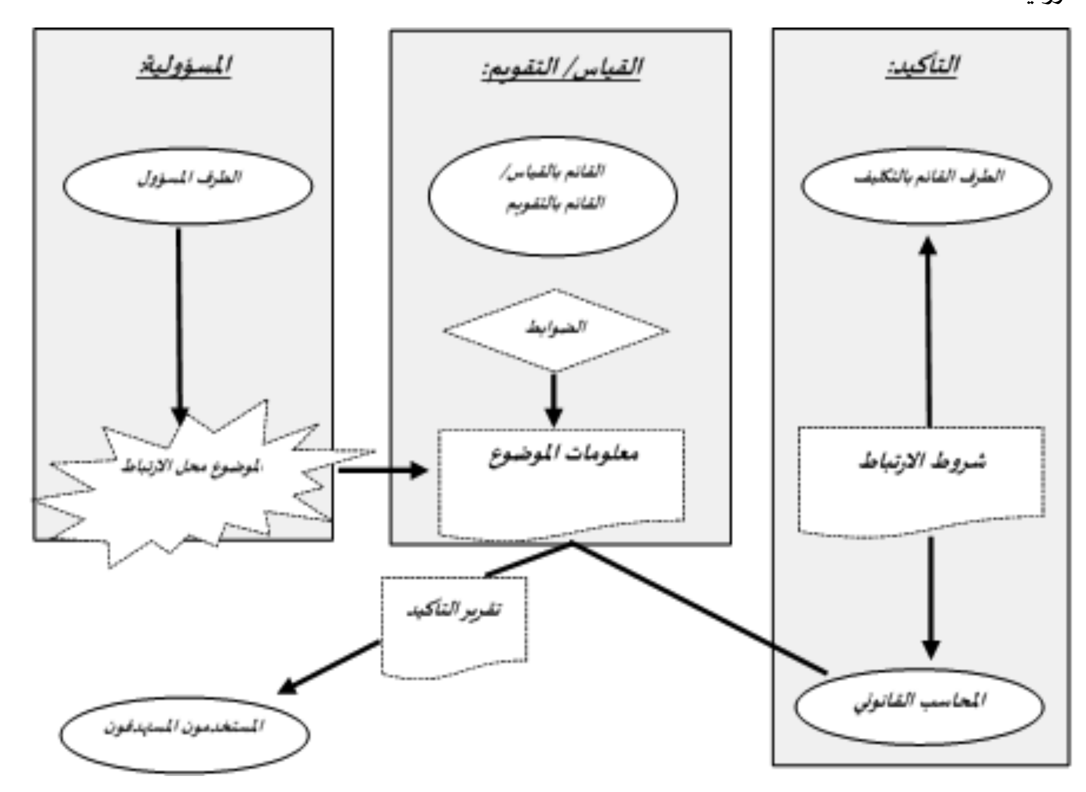
[١٣] معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤٧

[١٤] معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة أ٦١

الملحق

(راجع: الفقرات ٢، أ٨، أ١١، أ١٦، أ٣٦–أ٣٨)

الأدوار والمسؤوليات



١. تحتوي جميع ارتباطات التأكيد على ثلاثة أطراف على الأقل، هي: الطرف المسؤول والمحاسب القانوني والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على ظروف الارتباط، قد يوجد أيضاً دور مستقل للقائم بالقياس أو القائم بالتقويم أو الطرف القائم بالتكليف.

٢. يوضح الشكل أعلاه كيفية تعلق الأدوار الآتية بارتباط التأكيد:

(أ) الطرف المسؤول هو المسؤول عن الموضوع محل الارتباط.

(ب) يستخدم القائم بالقياس أو القائم بالتقويم الضوابط لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط بما يؤدي للتوصل إلى معلومات الموضوع.

(ج) يتفق الطرف القائم بالتكليف مع المحاسب القانوني على شروط الارتباط.

(د) يحصل المحاسب القانوني على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع.

(ه) يتخذ المستخدمون المستهدفون قراراتهم على أساس معلومات الموضوع. المستخدمون المستهدفون هم الأفراد أو المؤسسات أو مجموعات الأفراد والمؤسسات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد.

٣. يمكن رصد الملاحظات التالية فيما يتعلق بهذه الأدوار:

- يحتوي كل ارتباط تأكيد على الأقل على طرف مسؤول ومستخدمين مستهدفين إضافة إلى المحاسب القانوني.
- لا يمكن أن يكون المحاسب القانوني هو الطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف أو أحد المستخدمين المستهدفين.
- في الارتباط المباشر، يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- في ارتباط التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول، أو شخص آخر، غير المحاسب القانوني، هو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- متى قام المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط، كان الارتباط ارتباطاً مباشراً. ولا يمكن تغيير صفة ذلك الارتباط إلى ارتباط تصديق عن طريق تحمل طرف آخر المسؤولية عن القياس أو التقويم، على سبيل المثال عن طريق قيام الطرف المسؤول بإرفاق بيان بمعلومات الموضوع يقر فيه بتحمله المسؤولية عن المعلومات.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو الطرف القائم بالتكليف.
- في العديد من ارتباطات التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والطرف القائم بالتكليف. ومن أمثلة ذلك أن تقوم المنشأة بتكليف محاسب قانوني لتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن تقرير أعدته عن ممارسات الاستدامة الخاصة بها. ومن الأمثلة التي يختلف فيها الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو القائم بالتقويم ما يكون عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن تقرير أعدته جهة حكومية عن ممارسات الاستدامة في شركة خاصة.
- في ارتباط التصديق، يقدم عادةً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم للمحاسب القانوني إفادة مكتوبة عن معلومات الموضوع. وفي بعض الحالات، قد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على الحصول على مثل تلك الإفادة، على سبيل المثال عندما لا يكون الطرف القائم بالتكليف هو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول أحد المستخدمين المستهدفين، ولكنه لا يكون المستخدم الوحيد.
- قد يكون الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والمستخدمون المستهدفون من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة. ومن أمثلة الحالة الثانية، أن يطلب المجلس الإشرافي في هيكل تنظيمي لمنشأة تحتوي على مجلس من مستويين الحصول على تأكيد بشأن المعلومات المقدمة من المجلس التنفيذي لتلك المنشأة. ويلزم النظر إلى العلاقة بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والمستخدمين المستهدفين في سياق كل ارتباط بعينه وقد تختلف هذه العلاقة عن التسلسل التقليدي المحدد للمسؤوليات. فعلى سبيل المثال، قد تكلّف الإدارة العليا للمنشأة (المستخدم المستهدف) أحد المحاسبين القانونيين بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن جانب معين من أنشطة المنشأة يتولى المسؤولية المباشرة عنه مستوى أدنى من المستويات الإدارية (الطرف المسؤول)، لكن المسؤولية النهائية عنه ترجع إلى الإدارة العليا.
- يمكن أن يكون الطرف القائم بالتكليف، الذي لا يكون في ذات الوقت الطرف المسؤول، هو المستخدم المستهدف.

٤. قد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن:

- الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
- بيان مقدم من الطرف المعني.

٥. يجوز أن يتفق المحاسب القانوني والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ معايير التأكيد على أحد الارتباطات عندما لا يكون هناك مستخدمون مستهدفون سوى الطرف المسؤول لكن شريطة الوفاء بجميع المتطلبات الأخرى لمعايير التأكيد. وفي مثل هذه الحالات، يشتمل تقرير المحاسب القانوني على إفادة بقصر استخدام التقرير على الطرف المسؤول.

معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٠): اختبار المعلومات المالية المستقبلية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٠)

اختبار المعلومات المالية المستقبلية

(يسري هذا المعيار على الأعمال المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٠) "*اختبار المعلومات المالية المستقبلية*" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

١. الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتقديم إرشادات عن الارتباطات لاختبار المعلومات المالية المستقبلية والتقرير عنها، بما في ذلك إجراءات الاختبار لافتراضات أفضل تقدير والافتراضات النظرية. ولا يطبق هذا المعيار على اختبار المعلومات المالية المستقبلية التي يتم التعبير عنها بمصطلحات عامة أو سردية، كالتي توجد في مناقشات الإدارة والتحليل الوارد في التقرير السنوي للمنشأة، غير أن العديد من الإجراءات الواردة في هذا المعيار قد تكون مناسبة لمثل ذلك الاختبار.

٢. **عند تنفيذ ارتباط لاختبار المعلومات المالية المستقبلية، ينبغي على المراجع أن يحصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة عمّا إذا كانت:**

(أ) **افتراضات الإدارة لأفضل تقدير والتي تستند إليها المعلومات المالية المستقبلية ليست غير معقولة، وفي حالة الافتراضات النظرية، تكون الأدلة عمّا إذا كانت الافتراضات تتسق مع الغرض من المعلومات؛**

(ب) **المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم وعلى أساس الافتراضات؛**

(ج) **المعلومات المالية المستقبلية معروضة بشكل سليم، وجميع الافتراضات الجوهرية مفصح عنها بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك ما إذا كانت تحتوي على إشارة واضحة لما إذا كانت تعد افتراضات أفضل تقدير أو افتراضات نظرية؛**

(د) **المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة على أساس يتسق مع القوائم المالية التاريخية، وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة.**

٣. "المعلومات المالية المستقبلية" يُقصد بها معلومات مالية مستندة إلى افتراضات عن الأحداث التي يمكن أن تحدث في المستقبل والتصرفات المحتملة من جانب المنشأة. وهي غير موضوعية بطبيعتها إلى حد كبير، ويتطلب إعدادها ممارسة اجتهادات كبيرة. وقد تظهر المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤ أو توقع أو مزيج من كليهما، على سبيل المثال، تنبؤ لسنة واحدة بالإضافة إلى توقع لخمس سنوات.

٤. "التنبؤ" يُقصد به معلومات مالية مستقبلية مُعدَّة على أساس افتراضات لأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها والتصرفات التي من المتوقع أن تتخذها الإدارة حيال هذه الأحداث في تاريخ إعداد هذه المعلومات (افتراضات أفضل تقدير).

٥. "التوقع" يُقصد به معلومات مالية مستقبلية مُعدَّة على أساس:

(أ) افتراضات نظرية بشأن الأحداث المستقبلية وتصرفات الإدارة التي لا يُتوقع حدوثها بالضرورة، مثلاً عندما تكون بعض المنشآت في مرحلة التأسيس، أو تكون بصدد إجراء تغيير رئيسي في طبيعة عملياتها؛ أو

(ب) مزيج من افتراضات أفضل تقدير والافتراضات النظرية.

وتوضح هذه المعلومات التبعات المحتملة في تاريخ إعداد المعلومات إذا كان مقدراً وقوع الأحداث والتصرفات (سيناريو "ماذا- لو").

٦. يمكن أن تتضمن المعلومات المالية المستقبلية قوائم مالية أو عنصر واحد أو أكثر من عناصر القوائم المالية، وقد يتم إعدادها:

(أ) كأداة داخلية للإدارة، على سبيل المثال للمساعدة في تقويم استثمار رأسمالي محتمل؛ أو

(ب) لتوزيعها على أطراف ثالثة، على سبيل المثال، في:

- نشرة اكتتاب لتوفير معلومات عن التوقعات المستقبلية للمستثمرين المحتملين.
- تقرير سنوي لتوفير معلومات للمساهمين والسلطات التنظيمية والأطراف المهتمة الأخرى.
- مستند يهدف إلى تزويد المقرضين بمعلومات، قد تتضمن على سبيل المثال تنبؤات للتدفقات النقدية.

٧. الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك تحديد الافتراضات التي استندت إليها والإفصاح عنها. وقد يُطلب من المراجع اختبار المعلومات المالية المستقبلية وإعداد تقرير عنها لتعزيز مصداقيتها سواءً كانت مُعدَّة لاستخدامها من قبل أطراف ثالثة أو كانت مُعدَّة لأغراض داخلية.

تأكيد المراجع المتعلق بمعلومات مالية مستقبلية

٨. تتعلق المعلومات المالية المستقبلية بأحداث وتصرفات لم تحدث بعد وقد لا تحدث. وبالرغم من احتمال توفر أدلة تدعم الافتراضات التي استندت إليها المعلومات المالية المستقبلية، فإن تلك الأدلة في حد ذاتها ذات توجه مستقبلي بشكلٍ عام، ولهذا فهي ظنية بطبيعتها، وهذا ما يميزها عن الأدلة المتاحة عادةً عند مراجعة المعلومات المالية التاريخية. ولذلك، لا يكون المراجع في وضع يمكّنه من إبداء رأي عمّا إذا كانت النتائج الظاهرة في المعلومات المالية المستقبلية ستتحقق.

٩. وعلاوة على ذلك، ونظراً لأنواع الأدلة المتاحة عند تقييم الافتراضات التي استندت إليها المعلومات المالية المستقبلية، فإنه قد يكون من الصعب على المراجع الوصول إلى مستوى من الاقتناع يكفي لإبداء رأي جازم بأن الافتراضات تخلو من التحريف الجوهري. وبالتالي، ففي هذا المعيار، عند التقرير عن مدى معقولية افتراضات الإدارة، يقدم المراجع فقط مستوى متوسط من التأكيد. ومع ذلك، فعندما يتم الوصول إلى مستوى مناسب من الاقتناع بحسب حكم المراجع، فلا يوجد ما يمنع المراجع من إبداء تأكيد جازم فيما يتعلق بالافتراضات.

قبول الارتباط

١٠. قبل قبول أي ارتباط لاختبار المعلومات المالية المستقبلية، يأخذ المراجع في الحسبان جملة أمور من بينها:

- الاستخدام المستهدف للمعلومات؛
- ما إذا كانت المعلومات ستكون للتوزيع العام أو المحدود؛
- طبيعة الافتراضات، أي ما إذا كانت تعد افتراضات أفضل تقدير أو افتراضات نظرية؛
- العناصر التي سيتم تضمينها في المعلومات؛
- الفترة التي تغطيها المعلومات.

١١. **لا ينبغي للمراجع قبول الارتباط، أو ينبغي عليه الانسحاب منه، عندما تكون الافتراضات غير واقعية بشكل واضح أو عندما يعتقد المراجع بأن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير مناسبة للاستخدام المستهدف.**

١٢. **ينبغي أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط.** ومن مصلحة كلٍ من المنشأة والمراجع أن يرسل المراجع خطاب ارتباط للمساعدة في تجنب سوء الفهم المتعلق بالارتباط. ويتناول خطاب الارتباط الأمور الواردة في الفقرة ١٠، ويوضح مسؤوليات الإدارة عن الافتراضات وعن تزويد المراجع بجميع المعلومات ذات الصلة والبيانات المصدرية المستخدمة في وضع الافتراضات.

المعرفة بالنشاط

١٣. **ينبغي على المراجع أن يحظى بمستوى كافٍ من المعرفة بالنشاط ليكون قادراً على تقويم ما إذا كانت جميع الافتراضات المُهمة المطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها.** ويحتاج المراجع أيضاً أن يكون على دراية بآلية المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية، على سبيل المثال، عن طريق النظر فيما يلي:

- أدوات الرقابة الداخلية المطبقة على النظام المستخدم في إعداد المعلومات المالية المستقبلية وخبرة وتجربة الأشخاص الذين يعدون المعلومات المالية المستقبلية.
- طبيعة التوثيق المُعدّ من جانب المنشأة والذي يدعم افتراضات الإدارة.
- مدى استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية والمستندة إلى الحاسب.
- الطرق المستخدمة في وضع الافتراضات وتطبيقها.
- دقة المعلومات المالية المستقبلية المُعدّة في فترات سابقة وأسباب الانحرافات المهمة.

١٤. **ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان المدى الذي يكون فيه الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية مبرراً.** ويحتاج المراجع إلى تحصيل معرفة بالمعلومات المالية التاريخية لتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها على أساس يتسق مع المعلومات المالية التاريخية، ولتوفير مقياس تاريخي للنظر في افتراضات الإدارة. وسيحتاج المراجع إلى أن يحدد، على سبيل المثال، ما إذا كانت المعلومات التاريخية ذات الصلة قد تمت مراجعتها أو فحصها، وما إذا كانت قد استُخدمت في إعدادها مبادئ محاسبية مقبولة.

١٥. إذا لم يكن تقرير المراجعة أو تقرير الفحص عن المعلومات المالية التاريخية لفترة سابقة غير معدل، أو إذا كانت المنشأة في مرحلة التأسيس، فعلى المراجع أن يأخذ في الحسبان الحقائق المحيطة وتأثيرها على اختبار المعلومات المالية المستقبلية.

الفترة المُغطاة

١٦. **ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان الفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية.** وحيث إن الافتراضات تصبح ظنّية بشكل أكبر عندما تطول الفترة الزمنية التي تغطيها، فإن قدرة الإدارة على إجراء افتراضات أفضل تقدير تقل كلما طالت تلك الفترة. ولا تتجاوز الفترة الوقت الذي يكون فيه لدى الإدارة أساس معقول للافتراضات. وفيما يلي بعض العوامل ذات الصلة بنظر المراجع في الفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية:

- دورة التشغيل، على سبيل المثال، في حالة تنفيذ مشروع إنشائي ضخم قد يحدد الوقت المطلوب لإنجاز المشروع الفترة الزمنية المُغطاة.
- درجة الاعتماد على الافتراضات، على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة بصدد تقديم منتج جديد، فإن الفترة المستقبلية المغطاة قد تكون قصيرة ومُقسَّمة إلى فترات صغيرة، مثلاً أسابيع أو شهور. وعلى الجانب الآخر، إذا كان النشاط الوحيد للمنشأة هو امتلاك عقارات بموجب عقود تأجير طويلة الأجل، فقد يكون من المعقول تغطية فترة مستقبلية طويلة نسبياً.
- احتياجات المستخدمين، فعلى سبيل المثال، قد يتم إعداد المعلومات المالية المستقبلية فيما يتصل بطلب مقدم للحصول على قرض وللفترة الزمنية المطلوبة لتوليد أموال كافية للسداد. وبالتالي، فإن المعلومات قد يتم إعدادها للمستثمرين فيما يتصل ببيع سندات لتوضيح الاستخدام المستهدف للمتحصلات في الفترة التالية.

إجراءات الاختبار

١٧. عند تحديد طبيعة إجراءات الاختبار وتوقيتها ومداها، ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها:

(أ) **احتمالية وجود تحريف جوهري؛**

(ب) **المعرفة المكتسبة خلال أي ارتباطات سابقة؛**

(ج) **كفاءة الإدارة فيما يتعلق بإعداد المعلومات المالية المستقبلية؛**

(د) **مدى تأثر المعلومات المالية المستقبلية باجتهادات الإدارة؛**

(ه) **مدى كفاية البيانات الأساسية وإمكانية الاعتماد عليها.**

١٨. يتولى المراجع تقييم مصدر الأدلة التي تدعم افتراضات الإدارة لأفضل تقدير، وتقييم إمكانية الاعتماد على هذه الأدلة. ويمكن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تؤيد تلك الافتراضات من مصادر داخلية وخارجية، بما في ذلك النظر في الافتراضات في ضوء المعلومات التاريخية وتقويم ما إذا كانت تستند إلى خطط تقع في نطاق قدرة المنشأة.

١٩. عند استخدام الافتراضات النظرية، ينظر المراجع فيما إذا كانت جميع الانعكاسات المُهمة لهذه الافتراضات قد تم أخذها في الحسبان. على سبيل المثال، إذا كان مفترضاً أن المبيعات ستنمو بأكبر من الطاقة الإنتاجية الحالية لمصنع المنشأة، فإن المعلومات المالية المستقبلية يلزم أن تتضمن الاستثمار الضروري في زيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع أو تكاليف الوسائل البديلة لتلبية المبيعات المتوقعة، مثل الإنتاج من خلال عقود من الباطن.

٢٠. على الرغم من عدم الحاجة للحصول على أدلة تدعم الافتراضات النظرية، فإن المراجع بحاجة لأن يقتنع بأنها متسقة مع الغرض من المعلومات المالية المستقبلية وأنه لا يوجد سبب يدعو للاعتقاد بأنها غير واقعية بشكلٍ واضحٍ.

٢١. يحتاج المراجع لأن يقتنع بأن المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم من افتراضات الإدارة وذلك عن طريق القيام، على سبيل المثال، بعمليات التحقق من الأعمال الكتابية مثل إعادة العملية الحسابية وفحص الاتساق الداخلي، أي أن تكون التصرفات التي تعتزم الإدارة اتخاذها متوافقة مع بعضها ولا توجد حالات عدم اتساق في تحديد المبالغ المستندة إلى متغيرات مشتركة مثل معدلات الفائدة.

٢٢. يركز المراجع على المدى الذي سيكون فيه للمجالات الحساسة بصفة خاصة للتباين تأثير جوهري على النتائج الموضحة في المعلومات المالية المستقبلية. وسيؤثر هذا على مدى سعي المراجع للحصول على أدلة مناسبة. وسيؤثر أيضاً على تقويم المراجع لمدى مناسبة الإفصاح وكفايته.

٢٣. عند الارتباط لاختبار عنصر واحد أو أكثر من عناصر المعلومات المالية المستقبلية، كقائمة مالية فردية، فمن المهم أن يأخذ المراجع في الحسبان العلاقات المتبادلة مع المكونات الأخرى في القوائم المالية.

٢٤. عند تضمين أي جزء منقضٍ من الفترة الحالية في المعلومات المالية المستقبلية، ينظر المراجع في مدى الحاجة لتطبيق إجراءات على المعلومات التاريخية. وسوف تتباين الإجراءات تبعاً للظروف، على سبيل المثال، المدة التي انقضت من الفترة المستقبلية.

٢٥. **ينبغي على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة بشأن الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية المستقبلية، ومدى اكتمال افتراضات الإدارة المُهمة، وقبول الإدارة لتحمل مسؤوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية.**

العرض والإفصاح

٢٦. عند تقييم عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها، بالإضافة إلى المتطلبات الخاصة لأي أنظمة أو لوائح أو معايير مهنية ذات صلة، يحتاج المراجع إلى النظر فيما يلي:

(أ) ما إذا كان عرض المعلومات المالية المستقبلية يقدم معلومات مفيدة وغير مضلل؛

(ب) ما إذا كانت السياسات المحاسبية قد تم الإفصاح عنها بشكلٍ واضح في الإيضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية؛

(ج) ما إذا كانت الافتراضات قد تم الإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ في الإيضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية؛ ويلزم توضيح ما إذا كانت الافتراضات تمثل أفضل تقديرات من جانب الإدارة أم أنها افتراضات نظرية، وعندما تتعلق الافتراضات بمجالات تُعد جوهرية ومعرضة لدرجة عالية من عدم التأكد، فإن عدم التأكد هذا والحساسية المترتبة عليه في النتائج يلزم الإفصاح عنهما بشكلٍ كافٍ؛

(د) ما إذا كان قد تم الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية. ويلزم أن تؤكد الإدارة أن الافتراضات تُعد مناسبة في هذا التاريخ، حتى بالرغم من أن المعلومات الأساسية ربما يكون قد يتم تجميعها عبر فترة من الزمن؛

(ه) ما إذا كان قد تمت الإشارة بوضوح إلى أساس اختيار القيم الفردية من بين مدى معين، وما إذا كان المدى لم يتم اختياره بشكلٍ متحيز أو مضلل وذلك عندما تظهر النتائج في المعلومات المالية المستقبلية في صورة مدى؛

(و) ما إذا كان قد تم الإفصاح عن أي تغيير في السياسة المحاسبية منذ صدور آخر قوائم مالية تاريخية، مع بيان سبب التغيير وتأثيره على المعلومات المالية المستقبلية.

التقرير عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية

٢٧. **ينبغي أن يحتوي التقرير المُعدّ من قبل المراجع بشأن اختبار المعلومات المالية المستقبلية على ما يلي:**

(أ) **العنوان؛**

(ب) **المخاطبون بالتقرير؛**

(ج) **تحديد المعلومات المالية المستقبلية؛**

(د) **الإشارة إلى معايير ارتباطات التأكيد، أو المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة المنطبقة لاختبار المعلومات المالية المستقبلية؛**

(ه) **عبارة بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك الافتراضات التي استندت إليها؛**

(و) **عند الاقتضاء، الإشارة إلى الغرض و/أو التوزيع المُقيد للمعلومات المالية المستقبلية؛**

(ز) **عبارة تأكيد بصيغة النفي عمّا إذا كانت الافتراضات توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية؛**

(ح) **رأي فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم على أساس الافتراضات، ومعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي ذي الصلة؛**

(ط) **تنبيهات مناسبة بشأن قابلية تحقق النتائج المُشار إليها في المعلومات المالية المستقبلية؛**

(ي) **تاريخ التقرير الذي ينبغي أن يكون تاريخ اكتمال الإجراءات؛**

(ك) **عنوان المراجع؛**

(ل) **التوقيع.**

(م) من شأن مثل هذا التقرير أن:

- يحدد، استناداً إلى اختبار الأدلة الداعمة للافتراضات، ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية.
- يعبر عن رأي فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم على أساس الافتراضات، ومعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي ذي الصلة.
- يذكر ما يلي:
  - أن النتائج الفعلية يمكن أن تختلف عن المعلومات المالية المستقبلية لأن الأحداث المتوقعة كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع وأن التباين قد يكون جوهرياً. وبالمثل، فعندما يتم التعبير عن المعلومات المالية المستقبلية في صورة مدى، فينبغي ذكر أنه لا يمكن تأكيد أن النتائج الفعلية ستقع ضمن ذلك المدى؛
  - في حالة التوقع، أن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها لـ (يتم تحديد الغرض)، باستخدام مجموعة من الافتراضات التي تتضمن افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية وتصرفات من جانب الإدارة لا يُتوقع حدوثها بالضرورة. وبالتالي يتم تحذير القراء إلى أن المعلومات المالية المستقبلية لا يتم استخدامها لأغراض أخرى بخلاف التي حددت لها.

٢٨. فيما يلي مثال لمقتطف من تقرير غير معدل عن أحد التنبؤات:

> لقد اختبرنا التنبؤ[١] وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد المنطبق على اختبار المعلومات المالية المستقبلية. والإدارة هي المسؤولة عن التنبؤ، بما في ذلك الافتراضات الموضحة في الإيضاح × التي تم الاستناد إليها.
>
> واستناداً إلى اختبارنا للأدلة الداعمة للافتراضات، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للتنبؤ. كما نرى أن التنبؤ مُعدٌّ بشكل سليم على أساس الافتراضات ومعروضٌ وفقاً لـ ...[٢]
>
> ويمكن أن تختلف النتائج الفعلية عن التنبؤ لأن الأحداث المتوقعة كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع كما إن التباين قد يكون جوهرياً.

٢٩. فيما يلي مثال لمقتطف من تقرير غير معدل عن أحد التوقعات:

> لقد اختبرنا التوقع[٣] وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد المنطبق على اختبار المعلومات المالية المستقبلية. والإدارة هي المسؤولة عن التوقع، بما في ذلك الافتراضات الموضحة في الإيضاح × التي تم الاستناد إليها.

---

[١] يتم إدراج اسم المنشأة والفترة التي يغطيها التنبؤ وتحديدهما بشكل مناسب، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى أرقام الصفحات أو عن طريق تحديد القوائم الفردية.

[٢] يُشار إلى إطار التقرير المالي ذي الصلة.

[٣] يتم إدراج اسم المنشأة والفترة التي يغطيها التوقع وتحديدهما بشكل مناسب، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى أرقام الصفحات أو عن طريق تحديد القوائم الفردية.

وقد تم إعداد هذا التوقع لـ (يتم وصف الغرض). وحيث إن المنشأة لا تزال في مرحلة التأسيس، فقد تم إعداد التوقع باستخدام مجموعة من الافتراضات التي تتضمن افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية وتصرفات من جانب الإدارة لا يُتوقع حدوثها بالضرورة. وبالتالي، نود أن ننبّه القراء إلى أن هذا التوقع قد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى بخلاف المذكورة أعلاه.

واستناداً إلى اختبارنا للأدلة الداعمة للافتراضات، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للتوقع، بافتراض أن (تتم الإشارة إلى الافتراضات النظرية). كما نرى أن التوقع مُعدٌّ بشكل سليم على أساس الافتراضات ومعروضٌ وفقاً لـ ...[٤]

وحتى في حالة وقوع الأحداث المتوقعة وفقاً للافتراضات النظرية المذكورة أعلاه، يظل من المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن التوقع لأن الأحداث المتوقعة الأخرى كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع، كما إن التباين قد يكون جوهرياً.

٣٠. **عندما يعتقد المراجع أن عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها ليس كافياً، ينبغي عليه إبداء رأي متحفظ أو معارض في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية، أو ينبغي عليه الانسحاب من الارتباط، حسب مقتضى الحال.** ومن أمثلة ذلك ما يكون عندما تفشل المعلومات المالية في الإفصاح بشكل كاف عن تبعات أي افتراضات تُعد حساسة للغاية.

٣١. **عندما يعتقد المراجع أن واحداً أو أكثر من الافتراضات المهمة لا يوفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية المُعدَّة على أساس افتراضات أفضل تقدير، أو أن واحداً أو أكثر من الافتراضات المهمة لا يوفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية في ضوء الافتراضات النظرية، فينبغي على المراجع إمّا إبداء رأي معارض في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية، أو الانسحاب من الارتباط.**

٣٢. **عندما يتأثر الاختبار بظروف تحول دون تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات التي تُعد ضرورية في ظل الظروف القائمة، فينبغي على المراجع إمّا الانسحاب من الارتباط أو الامتناع عن إبداء رأي مع وصف القيد المفروض على النطاق في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية.**

---

[٤] انظر الحاشية رقم ٢.

معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢): تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار التأكيد (٣٤٠٢)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)

تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

(يسري هذا المعيار على أعمال تقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢) "*تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية*" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، التي توضح نطاق اختصاص معيار ارتباطات التأكيد.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيد التي يقوم بها محاسب قانوني[1] لتقديم تقرير تستخدمه المنشآت المستفيدة ومراجعوها بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية تقدم للمنشآت المستفيدة خدمة من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة. ويكمل هذا المعيار معيار المراجعة (٤٠٢)،[2] من حيث أن التقارير المُعدَّة وفقاً لهذا المعيار قادرة على توفير أدلة مناسبة بموجب معيار المراجعة (٤٠٢). (راجع: الفقرة أ١)

٢. ينص "إطار ارتباطات التأكيد" (إطار التأكيد) على أن ارتباط التأكيد قد يكون "ارتباط تأكيد معقول" أو "ارتباط تأكيد محدود" وأن ارتباط التأكيد إمّا أن يكون ارتباط تصديق أو ارتباطاً مباشراً.[3] ويتناول هذا المعيار فقط ارتباطات التصديق التي تقدم تأكيداً معقولاً.[4]

٣. ينطبق هذا المعيار فقط عندما تكون المنشأة الخدمية مسؤولة عن التصميم المناسب لأدوات الرقابة، أو قادرة على تقديم بيان بشأن هذا التصميم. ولا يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيدات لما يلي:

(أ) إعداد تقرير فقط عمّا إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل وفق ما هو موضح، أو

(ب) إعداد تقرير عن أدوات رقابة أخرى في المنشأة الخدمية بخلاف تلك الأدوات التي ترتبط بخدمة من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشأة المستفيدة (على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي تؤثر على الإنتاج أو رقابة الجودة في المنشآت المستفيدة).

ومع ذلك، يقدم هذا المعيار بعض الإرشادات لمثل تلك الارتباطات التي يتم القيام بها بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠). (راجع: الفقرة أ٢)

٤. بالإضافة إلى إصدار تقرير تأكيد عن أدوات الرقابة، فإن مراجع المنشأة الخدمية قد يتم تكليفه أيضاً بتقديم تقارير، لم يتم تناولها في هذا المعيار، مثل ما يلي:

تقرير عن معاملات المنشأة المستفيدة أو أرصدتها التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية؛ أو

تقرير إجراءات متفق عليها عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى

٥. يجب على مراجع المنشأة الخدمية الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وبهذا المعيار عند تنفيذ ارتباط تأكيد بشأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع هذا المعيار في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) في ارتباط تأكيد معقول لإعداد تقرير عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

٦. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) جملة أمور من بينها الالتزام بالجزء أ والجزء ب من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء أ والجزء ب.[5] ويتطلب أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في أحد المكاتب التي تطبق معيار رقابة الجودة (١)،[6] أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١).

---

١ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، الفقرة ١٢(ص).

٢ معيار المراجعة (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

٣ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢

٤ الفقرتان ١٣ و٥٣(ك) من هذا المعيار

٥ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات ٣(أ) و٢٠ و٣٤

٦ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٣(ب) و٣١(أ) المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

تاريخ السريان

٧. يسري هذا المعيار على أعمال تقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٨. تتمثل أهداف مراجع المنشأة الخدمية فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا يلي:

(١) ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، النظام كما هو مصمم ومطبق طوال الفترة المحددة (أو في حالة التقرير من النوع (١)، كما في تاريخ محدد)؛

(٢) ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشاة الخدمية لنظامها كانت مصممة، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، بشكل مناسب طوال الفترة المحددة (أو في حالة التقرير من النوع (١)، كما في تاريخ محدد)؛

(٣) ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المحددة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت متحققة طوال الفترة المحددة، وذلك في حال تضمينها في نطاق الارتباط.

(ب) إعداد تقرير عن الأمور الواردة في الفقرة الفرعية (أ) أعلاه وفقاً للنتائج التي توصل إليها مراجع المنشأة الخدمية.

التعريفات

٩. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) طريقة الاستثناء: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، لكن تُستثنى أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن من وصف المنشأة الخدمية لنظامها ومن نطاق الارتباط الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. ويشتمل وصف المنشأة الخدمية لنظامها ونطاق ارتباط مراجع المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية لرصد فاعلية أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن، وقد يشتمل ذلك على قيام المنشأة الخدمية بالاطلاع على تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية من الباطن.

(ب) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة: أدوات رقابة تفترض المنشأة الخدمية، في تصميمها للخدمة، أن المنشآت المستفيدة ستقوم بتطبيقها، وتكون هذه الأدوات محددة في وصف نظام المنشأة الخدمية، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.

(ج) هدف الرقابة: المقصد أو الغاية من جانب معين من أدوات الرقابة. وترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها.

(د) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية: أدوات الرقابة المطبقة على تحقيق أحد أهداف الرقابة المشمولة في تقرير التأكيد الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة أ٣)

(ه) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن: أدوات الرقابة المطبقة لدى منشأة خدمية من الباطن من أجل تقديم تأكيد معقول بشأن تحقيق أحد أهداف الرقابة.

(و) الضوابط: الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط. و"الضوابط المنطبقة" هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بارتباط معين.

(ز) الطريقة الشاملة: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تضمين أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وفي نطاق الارتباط الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة أ٤)

(ح) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.

(ط) المراجعون الداخليون: الأفراد الذين ينفذون أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن أن ينتمي المراجعون الداخليون إلى قسم المراجعة الداخلية أو وظيفة معادلة.

(ي) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (١)): هو تقرير يضم:

(١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(٢) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:

أ. الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه في التاريخ المحدد؛

ب. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب في التاريخ المحدد؛

(٣) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرتين (٢)أ. و ب. أعلاه.

(ك) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (٢)): هو تقرير يشمل:

(١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(٢) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:

أ. الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه طوال الفترة المحددة؛

ب. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب طوال الفترة المحددة؛

ج. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛

(٣) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية:

أ. يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرات (٢)أ.-ج. أعلاه؛

ب. يشتمل على وصف لاختبارات أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.

(ل) مراجع المنشأة الخدمية: هو محاسب قانوني يقدم، بناءً على طلب من منشأة خدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.

(م) المنشأة الخدمية: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.

(ن) بيان المنشأة الخدمية: البيان الكتابي بشأن الأمور المشار إليها في الفقرة ٩(ك)(٢) (أو الفقرة ٩(ي)(٢) في حالة تقرير من النوع (١)).

(س) نظام المنشأة الخدمية (أو النظام): السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها المنشأة الخدمية لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية. ويتضمن وصف المنشأة الخدمية لنظامها تحديد: الخدمات المشمولة؛ والفترة، أو التاريخ في حالة التقرير من النوع (١)، الذي يتعلق به الوصف؛ وأهداف الرقابة؛ وأدوات الرقابة ذات العلاقة.

(ع) المنشأة الخدمية من الباطن: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.

(ف) اختبار أدوات الرقابة: إجراء مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

(ص) مراجع المنشأة المستفيدة: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.[٧]

(ق) المنشأة المستفيدة: منشأة تستخدم منشأة خدمية.

المتطلبات

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

١٠. لا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية أن يشير إلى التزامه بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

المتطلبات الأخلاقية

١١. يجب على مراجع المنشأة الخدمية الالتزام بالجزء (أ) والجزء (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء (أ) والجزء (ب).[*] (راجع: الفقرة أ٥)

الإدارة والمكلفون بالحوكمة

١٢. عندما يتطلب هذا المعيار من مراجع المنشأة الخدمية أن يستفسر من المنشأة الخدمية، أو يطلب إفادات منها، أو يتصل بها، أو يتفاعل معها بأي شكل آخر، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد الشخص أو الأشخاص المناسبين داخل إدارة المنشأة الخدمية أو هيكل الحوكمة الذين سيتواصل معهم. ويجب أن يشمل ذلك تحديد الأشخاص الذين يتحملون المسؤوليات المناسبة عن الأمور محل الاهتمام ولديهم معرفة مناسبة بها. (راجع: الفقرة أ٦)

القبول والاستمرار

١٣. قبل الموافقة على قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، يجب على مراجع المنشأة الخدمية:

(أ) تحديد ما إذا:

(١) كان مراجع المنشأة الخدمية لديه الإمكانات والقدرات لتنفيذ الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٧)

(٢) كانت الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها من قِبل المنشأة الخدمية لإعداد وصف نظامها تُعد مناسبة وستكون متاحة للمنشآت المستفيدة ومراجعيها؛

---

٧ في حالة المنشأة الخدمية من الباطن، يُعد مراجع المنشأة الخدمية الخاص بمنشأة خدمية تستخدم خدمات المنشأة الخدمية من الباطن مراجع منشأة مستفيدة هو أيضاً.

* يجب الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

(٣) كان نطاق الارتباط ووصف المنشأة الخدمية لنظامها لن يكونا مقيدين بصورة تجعلهما غير مفيدين للمنشآت المستفيدة ومراجعيها.

(ب) الحصول على موافقة إدارة المنشأة الخدمية بأنها تقر وتفهم مسؤولياتها عن الأمور الآتية:

(١) إعداد وصف لنظامها، وبيان المنشأة الخدمية المرفق به، بما في ذلك اكتمال ذلك الوصف والبيان ودقتهما وطريقة عرضهما؛ (راجع: الفقرة أ٨)

(٢) وجود أساس معقول لإعداد بيان المنشأة الخدمية المرفق بوصف نظامها؛ (راجع: الفقرة أ٩)

(٣) تضمينها في بيان المنشأة الخدمية الضوابط التي استخدمتها في إعداد وصف نظامها؛

(٤) تضمينها في وصفها لنظامها ما يلي:

أ. أهداف الرقابة؛

ب. الطرف الذي قام بتحديد أهداف الرقابة، عندما يتم تحديدها بموجب نظام أو لائحة، أو تحديدها من قبل طرف آخر (على سبيل المثال، مجموعة مستفيدة أو هيئة مهنية)؛

(٥) تحديد المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها، وتصميم أدوات الرقابة وتطبيقها لتوفير تأكيد معقول بأن تلك المخاطر لن تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها، ولهذا فإن أهداف الرقابة المحددة سوف تتحقق؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(٦) تزويد مراجع المنشأة الخدمية بما يلي:

أ. الوصول لجميع المعلومات، كالسجلات والوثائق والأمور الأخرى، بما في ذلك اتفاقيات مستوى الخدمة، التي تدرك المنشأة الخدمية أنها ذات صلة بوصف نظام المنشأة الخدمية وبيان المنشأة الخدمية المرفق به؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من المنشأة الخدمية لغرض ارتباط التأكيد؛

ج. الوصول غير المقيد إلى الأشخاص من داخل المنشأة الخدمية الذين يرى مراجع المنشأة الخدمية أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

قبول التغيير في شروط الارتباط

١٤. إذا طلبت المنشأة الخدمية إدخال تغيير في نطاق الارتباط قبل الانتهاء من الارتباط، فيجب أن يكون مراجع المنشأة الخدمية مقتنعاً بوجود مبرر معقول لهذا التغيير. (راجع: الفقرة أ١١، أ١٢)

تحديد مدى مناسبة الضوابط

١٥. يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت المنشأة الخدمية قد استخدمت ضوابط مناسبة في إعداد وصف نظامها، وفي تقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكلٍ مناسب، وفي حالة التقرير من النوع (٢)، في تقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية.

١٦. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم وصف المنشأة الخدمية لنظامها، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل، كحد أدنى، على ما يلي:

(أ) ما إذا كان الوصف يعرض كيف تم تصميم نظام المنشأة الخدمية وتطبيقه، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال:

(١) أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها؛

(٢) الإجراءات، في كلٍ من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية، التي يتم تقديم الخدمات بها، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، الإجراءات التي يتم بها إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها إذا اقتضت الضرورة، ونقلها إلى التقارير والمعلومات الأخرى المُعدة للمنشآت المستفيدة؛

(٣) السجلات ذات العلاقة والمعلومات المؤيدة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، السجلات المحاسبية والمعلومات المؤيدة والحسابات الخاصة التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل ذلك تصحيح المعلومات غير الصحيحة؛ وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير والمعلومات الأخرى المُعدَّة للمنشآت المستفيدة؛

(٤) الكيفية التي يتعامل بها نظام المنشأة الخدمية مع الأحداث والظروف المُهمة بخلاف المعاملات؛

(٥) الآلية المستخدمة لإعداد التقارير والمعلومات الأخرى للمنشآت المستفيدة؛

(٦) أهداف الرقابة المحددة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف؛

(٧) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة المنصوص عليها في تصميم أدوات الرقابة؛

(٨) الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة في المنشأة الخدمية، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة ذات الصلة بالخدمات المقدمة.

(ب) في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، ما إذا كان الوصف يتضمن التفاصيل ذات الصلة الخاصة بالتغييرات في نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة التي يغطيها الوصف.

(ج) ما إذا كان الوصف يغفل ذكر أو يحرِّف المعلومات ذات الصلة بنطاق نظام المنشأة الخدمية الذي يتم وصفه، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة ومراجعيها، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب نظام المنشأة الخدمية التي قد تراها كل منشأة مستفيدة ومراجعها مهمة في بيئتها الخاصة.

١٧. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم تصميم أدوات الرقابة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل، كحد أدنى، على ما يلي:

(أ) ما إذا كانت المنشأة الخدمية قد حددت المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛

(ب) ما إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

١٨. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في توفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف ستتحقق، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل كحد أدنى على ما إذا كانت أدوات الرقابة مُطبقة بصورة متسقة على النحو المصممة به طوال الفترة المحددة. ويشمل ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة اليدوية يقوم بتطبيقها أفراد لديهم الكفاءة والصلاحية المناسبة. (راجع: الفقرة أ١٣–أ١٥)

الأهمية النسبية

١٩. عند التخطيط للارتباط وتنفيذه، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية فيما يتعلق بالعرض العادل للوصف ومدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة، وفي حالة التقرير من النوع (٢)، فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. (راجع: الفقرات أ١٦–أ١٨)

التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية

٢٠. يجب أن يتوصل المراجع إلى فهمٍ لنظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة الداخلة ضمن نطاق الارتباط. (راجع: الفقرتين أ١٩، أ٢٠)

الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف

٢١. يجب أن يحصل المراجع على وصف المنشأة الخدمية لنظامها ويقرأه، ويجب عليه أن يُقَوِّم ما إذا كانت جوانب الوصف الواردة في نطاق الارتباط معروضة بشكلٍ عادل، بما في ذلك ما إذا كانت: (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

(أ) أهداف الرقابة المحددة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرة أ٢٣)

(ب) أدوات الرقابة المحددة في الوصف قد تم تطبيقها؛

(ج) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، إن وجدت، موصوفة بصورة كافية؛

(د) الخدمات التي تنفذها منشأة خدمية من الباطن، إن وجدت، موصوفة بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك ما إذا كانت قد استخدمت الطريقة الشاملة أو طريقة الاستثناء فيما يتعلق بها.

٢٢. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد، من خلال إجراءات أخرى إلى جانب الاستفسارات، ما إذا كان نظام المنشأة الخدمية قد تم تطبيقه. ويجب أن تشمل تلك الإجراءات الأخرى ملاحظة الطريقة التي يعمل بها نظام المنشأة الخدمية والتي تُطبق بها أدوات الرقابة، والتقصي عن صحة السجلات والوثائق الأخرى المتعلقة بذلك. (راجع: الفقرة أ٢٤)

الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة

٢٣. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد ما هي أدوات الرقابة الضرورية في المنشأة الخدمية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، ويجب أن يُقوِّم ما إذا كانت أدوات الرقابة تلك قد تم تصميمها بشكلٍ مناسب. وهذا التحديد يجب أن يتضمن: (راجع: الفقرات أ٢٥–أ٢٧)

(أ) تحديد المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(ب) تقويم الصلة بين أدوات الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وتلك المخاطر.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

٢٤. يجب على مراجع المنشأة الخدمية، عند تقديم تقرير من النوع (٢)، أن يختبر أدوات الرقابة التي يرى أنها ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وأن يقيِّم الفاعلية التشغيلية لها طوال الفترة. ولا توفر الأدلة التي تم الحصول عليها في ارتباطات سابقة عن الأداء المرضي لأدوات الرقابة في فترات سابقة أساساً لتخفيض الاختبارات، حتى ولو كانت تلك الأدلة مدعومة بأدلة تم الحصول عليها خلال الفترة الحالية. (راجع: الفقرات أ٢٨–أ٣٢)

٢٥. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية القيام بما يلي:

(أ) تنفيذ إجراءات أخرى بالتزامن مع الاستفسار للحصول على أدلة عن:

(١) كيفية تطبيق أداة الرقابة؛

(٢) الاتساق الذي طُبِّقت به أداة الرقابة؛

(٣) القائم بتطبيق أداة الرقابة والوسائل التي تم تطبيقها بها.

(ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة؛ (راجع: الفقرتين أ٣٣، أ٣٤)

(ج) تحديد وسائل اختيار البنود للاختبار والتي تكون فعّالة في تحقيق أهداف الإجراء. (راجع: الفقرتين أ٣٥، أ٣٦)

٢٦. عند تحديد مدى اختبارات أدوات الرقابة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها خصائص مجتمع العينة الذي سيتم اختباره، ويشمل ذلك طبيعة أدوات الرقابة، ومدى تكرار تطبيقها (على سبيل المثال، شهرياً، يومياً، عدة مرات في اليوم الواحد)، ومعدل الانحراف المتوقع.

العينات

٢٧. عندما يستخدم مراجع المنشأة الخدمية العينات، يجب على مراجع المنشأة الخدمية: (راجع: الفقرتين أ٣٥، أ٣٦)

(أ) مراعاة الغرض من الإجراء وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة عند تصميم العينة؛

(ب) تحديد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول؛

(ج) اختيار بنود العينة بحيث يُتاح لكل وحدة عينة في المجتمع فرصة لاختيارها؛

(د) في حالة وجود إجراء مصمَّم غير قابل للتطبيق على أحد البنود المختارة، يتم تنفيذ الإجراء على بند بديل.

(ه) إذا لم يكن بالإمكان تطبيق الإجراءات المصممة، أو تطبيق إجراءات بديلة مناسبة، على أحد البنود المختارة، تتم معاملة هذا البند على أنه انحراف.

طبيعة الانحرافات وسببها

٢٨. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يتحرى عن طبيعة وأسباب أي انحرافات يتم تحديدها، ويجب عليه أن يحدد ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الانحرافات المحددة تقع ضمن المعدل المتوقع للانحراف ويمكن قبولها؛ وبالتالي فإن الاختبار الذي تم تنفيذه يوفر أساساً مناسباً لاستنتاج أن أداة الرقابة تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛ أو

(ب) ما إذا كان من الضروري تنفيذ اختبار إضافي لأداة الرقابة أو لأدوات الرقابة الأخرى للوصول إلى استنتاج بشأن ما إذا كانت أدوات الرقابة ذات الصلة بهدف رقابة معين تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛ أو (راجع: الفقرة أ٢٥)

(ج) ما إذا كان الاختبار الذي تم تنفيذه يوفر أساساً مناسباً لاستنتاج أن أداة الرقابة لم تكن تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة.

٢٩. في ظروفٍ نادرة للغاية، عندما يرى المراجع أن الانحراف المُكتشف في العينة يُعد شاذاً، ولم يتم تحديد أي أدوات رقابة أخرى تسمح لمراجع المنشأة الخدمية باستنتاج أن هدف الرقابة ذي الصلة يعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يتأكد بدرجة عالية من أن مثل هذا الانحراف لا يمثل مجتمع العينة. ويجب على مراجع المنشأة الخدمية التوصل إلى هذه الدرجة العالية من التأكد عن طريق تنفيذ إجراءات إضافية للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بأن الانحراف لا يؤثر على باقي مجتمع العينة.

عمل وظيفة المراجعة الداخلية[٨]

التوصل إلى فهمٍ لوظيفة المراجعة الداخلية

٣٠. إذا كان لدى المنشأة الخدمية وظيفة للمراجعة الداخلية، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية التوصل إلى فهمٍ لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية والأنشطة التي تنفذها وذلك لغرض تحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية من المرجح أن يكون ذا صلة بالارتباط. (راجع: الفقرة أ٣٧)

تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين ومدى ذلك الاستخدام

٣١. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد:

(أ) ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين كافياً لأغراض الارتباط؛

(ب) إذا كان الأمر كذلك، التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية.

٣٢. عند تحديد ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين كافياً لأغراض الارتباط، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تقويم:

---

٨ لا يتناول هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها المراجعون الداخليون الأفراد مساعدة مباشرة لمراجع المنشأة الخدمية في تنفيذ إجراءات المراجعة.

(أ) موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية؛

(ب) الكفاءة الفنية للمراجعين الداخليين؛

(ج) ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين سيتم تنفيذه بالعناية المهنية الواجبة؛

(د) ما إذا كان من المرجح وجود اتصال فعال بين المراجعين الداخليين ومراجع المنشأة الخدمية.

٣٣. عند تحديد التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان: (راجع: الفقرة أ٣٨)

(أ) طبيعة ونطاق العمل المحدد الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون؛

(ب) أهمية ذلك العمل لاستنتاجات مراجع المنشأة الخدمية؛

(ج) درجة عدم الموضوعية التي ينطوي عليها تقويم الأدلة التي تم جمعها دعماً لتلك الاستنتاجات؛

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

٣٤. لكي يستخدم مراجع المنشأة الخدمية عملاً محدداً من أعمال المراجعين الداخليين، يجب عليه أن يُقوِّم ذلك العمل وينفذ إجراءات عليه لتحديد مدى كفايته لأغراض مراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة أ٣٩)

٣٥. لتحديد مدى كفاية العمل المحدد المُنفذ من قبل المراجعين الداخليين لأغراض مراجع المنشأة الخدمية، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يُقوِّم ما يلي:

(أ) ما إذا كان العمل قد تم تنفيذه من مراجعين داخليين يتمتعون بتدريب ومهارات فنية كافية؛

(ب) ما إذا كان العمل قد خضع لمستوى ملائم من الإشراف والفحص والتوثيق؛

(ج) ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية لتمكين المراجعين الداخليين من الوصول إلى استنتاجات معقولة؛

(د) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت هناك أي تقارير من إعداد المراجعين الداخليين متسقة مع نتائج العمل المنفذ؛

(ه) ما إذا كان قد تم حل الاستثناءات ذات الصلة بالارتباط أو الأمور غير المألوفة التي أفصح عنها المراجعون الداخليون، بشكلٍ سليم.

التأثير على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

٣٦. إذا تم استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فلا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية أن يشير إلى ذلك العمل في الجزء الوارد في تقرير تأكيده والذي يتضمن رأي مراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة ٤٠(أ))

٣٧. في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، إذا تم استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، فإن ذلك الجزء من تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية، الذي يصف اختبارات مراجع المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة ونتائج الاختبارات، يجب أن يشتمل على وصف لعمل المراجع الداخلي وإجراءات مراجع المنشأة الخدمية فيما يتعلق بذلك العمل. (راجع: الفقرة أ٤١)

الإفادات المكتوبة

٣٨. يجب أن يطلب مراجع المنشأة الخدمية من المنشأة الخدمية تقديم إفادات مكتوبة: (راجع: الفقرة أ٤٢)

(أ) تعيد تأكيد البيان المرفق بوصف النظام؛

(ب) تفيد بأنها قد وفرت لمراجع المنشأة الخدمية جميع المعلومات ذات الصلة وسبل الوصول المتفق عليها؛[٩]

---

[٩] الفقرة ١٣(ب)(٥) من هذا المعيار

(ج) تفيد بأنها قد أفصحت لمراجع المنشأة الخدمية عن أي أمور تنمو إلى علمها مما يلي:

(١) حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، أو الغش، أو الانحرافات غير المُصححة المنسوبة للمنشأة الخدمية والتي قد تؤثر على واحدة أو أكثر من المنشآت المستفيدة؛

(٢) أوجه القصور في تصميم أدوات الرقابة؛

(٣) الحالات التي لم تعمل فيها أدوات الرقابة حسب ما تم وصفه؛

(٤) أي أحداث وقعت بعد الفترة التي يغطيها وصف المنشأة الخدمية لنظامها وحتى تاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، قد يكون لها تأثير جوهري على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية.

٣٩. يجب أن تكون الإفادات المكتوبة في شكل خطاب إفادة موجه إلى مراجع المنشأة الخدمية. ويجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ.

٤٠. إذا لم تقدم المنشأة الخدمية، بعد مناقشة الأمر مع مراجع المنشأة الخدمية، إفادة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة وفقاً للفقرة ٣٨(أ) و(ب) من هذا المعيار، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يمتنع عن إبداء أي رأي. (راجع: الفقرة أ٤٣)

المعلومات الأخرى

٤١. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يقرأ المعلومات الأخرى، إن وجدت، الواردة في أي مستند يحتوي على وصف المنشأة الخدمية لنظامها وعلى تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع ذلك الوصف. وعند قراءة المعلومات الأخرى لغرض تحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، قد يصبح مراجع المنشأة الخدمية على علمٍ بتحريفٍ واضحٍ للحقائق في تلك المعلومات الأخرى.

٤٢. إذا حدد مراجع المنشأة الخدمية وجود عدم اتساق جوهري أو أصبح على علمٍ بوجود تحريفٍ واضحٍ لإحدى الحقائق في المعلومات الأخرى، فيجب عليه مناقشة الأمر مع المنشأة الخدمية. وإذا خلص مراجع المنشأة الخدمية إلى وجود عدم اتساق جوهري أو تحريفٍ لإحدى الحقائق في المعلومات الأخرى ورفضت المنشأة الخدمية تصحيح ذلك، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية اتخاذ تصرف إضافي مناسب. (راجع: الفقرتين أ٤٤، أ٤٥)

الأحداث اللاحقة

٤٣. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يستفسر عمّا إذا كانت المنشأة الخدمية على علمٍ بأي أحداث لاحقة للفترة المشمولة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وحتى تاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، ربما كانت ستتسبب في قيام مراجع المنشأة الخدمية بتعديل تقرير التأكيد. وفي حالة علم مراجع المنشأة الخدمية بوقوع مثل هذا الحدث، وعدم قيام المنشأة الخدمية بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة به، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية الإفصاح عنه في تقرير التأكيد الصادر عنه.

٤٤. لا يقع على مراجع المنشأة الخدمية أي التزام بتنفيذ أي إجراءات تتعلق بوصف نظام المنشأة الخدمية، أو مدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة أو فاعليتها التشغيلية، بعد تاريخ تقرير التأكيد الصادر عنه.

التوثيق

٤٥. يجب على مراجع المنشأة الخدمية إعداد توثيق لأعمال الارتباط في الوقت المناسب، بشكل يوفر سجلاً لأساس إعداد تقرير التأكيد وعلى نحو يُعد كافياً ومناسباً لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم ما يلي:

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بهذا المعيار والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور المهمة الناشئة أثناء الارتباط، والاستنتاجات المتوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة المبذولة في التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٤٦. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تسجيل:

(أ) الخصائص المميِّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛

(ب) الشخص القائم بالأعمال وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ج) الشخص الذي قام بفحص الأعمال المنفذة، وتاريخ ومدى هذا الفحص.

٤٧. إذا استخدم مراجع المنشأة الخدمية عملاً محدداً من أعمال المراجعين الداخليين، فيجب عليه توثيق النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بتقويم مدى كفاية عمل المراجعين الداخليين، والإجراءات التي نفذها على ذلك العمل.

٤٨. يجب على مراجع المنشأة الخدمية توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع المنشأة الخدمية وغيرها، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، والجهة التي تمت المناقشة معها.

٤٩. إذا تعرف مراجع المنشأة الخدمية على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق.

٥٠. يجب على مراجع المنشأة الخدمية جمع توثيقه في ملف للارتباط واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف الارتباط النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكيد الصادر عنه.[١٠]

٥١. بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال الارتباط قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة أ٤٦)

٥٢. إذا وجد مراجع المنشأة الخدمية ضرورة لإدخال تعديل على التوثيق القائم لأعمال الارتباط، أو إضافة توثيق جديد بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، ولم يكن لذلك التوثيق تأثير على تقريره، فيجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات ومراجعتها والقائم بذلك.

إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

محتوى تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

٥٣. يجب أن يشتمل تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة أ٤٧)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد صادر عن مراجع المنشأة الخدمية المستقل.

(ب) المخاطب بالتقرير.

(ج) تحديد ما يلي:

(١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وبيان المنشأة الخدمية، والذي يتضمن الأمور الواردة في الفقرة ٩(ك)(٢) للتقرير من النوع (٢)، أو الفقرة ٩(ي)(٢) للتقرير من النوع (١).

(٢) تلك الأجزاء من وصف المنشأة الخدمية لنظامها، إن وجدت، التي لا يغطيها رأي مراجع المنشأة الخدمية.

(٣) عبارة تفيد بأن مراجع المنشأة الخدمية لم يقم بتقويم مدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة أو مدى فاعليتها التشغيلية إذا كان الوصف يشير إلى الحاجة إلى أدوات رقابة مكملة في المنشأة المستفيدة، وأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها لا يمكن تحقيقها إلا إذا كانت أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة مصممة بشكلٍ مناسب أو تعمل بفاعلية، إلى جانب أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

---

[١٠] تقدم الفقرتان أ٥٤ و أ٥٥ من معيار رقابة الجودة (١) المزيد من الإرشادات.

(٤) طبيعة الأنشطة المُنفذة من المنشأة الخدمية من الباطن إذا تم تنفيذ الخدمات من قبل منشأة خدمية من الباطن، على النحو الموضح في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وما إذا كان قد تم تنفيذ الطريقة الشاملة أو طريقة الاستثناء فيما يتعلق بتلك الخدمات. وفي حالة استخدام طريقة الاستثناء، يجب أن يشتمل تقرير التأكيد على عبارة تفيد بأن وصف المنشأة الخدمية لنظامها يستثني أهداف الرقابة وما يتعلق بها من أدوات في المنشأة الخدمية من الباطن ذات الصلة، وأن إجراءات مراجع المنشأة الخدمية لا تمتد لتشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن. وفي حالة استخدام الطريقة الشاملة، يجب أن يشتمل تقرير التأكيد على عبارة تفيد بأن وصف المنشأة الخدمية لنظامها يشمل أهداف الرقابة وما يتعلق بها من أدوات في المنشأة الخدمية من الباطن، وأن إجراءات مراجع المنشأة الخدمية تمتد لتشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن.

(د) تحديد الضوابط المنطبقة، والطرف الذي يحدد أهداف الرقابة.

(هـ) عبارة تفيد بأن التقرير، ووصف اختبارات أدوات الرقابة في حالة التقرير من النوع (٢)، يستهدفان فقط المنشآت المستفيدة ومراجعيها، الذين يتوفر لديهم فهم كافٍ للاطلاع عليهما، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة المطبقة من قِبل المنشآت المستفيدة نفسها، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للمنشآت المستفيدة. (راجع: الفقرة أ٤٨)

(و) عبارة تفيد بأن المنشأة الخدمية مسؤولة عن:

(١) إعداد الوصف الخاص بنظامها، والبيان المرفق به، بما في ذلك اكتمال ذلك الوصف والبيان ودقتهما وطريقة عرضهما؛

(٢) تقديم الخدمات المشمولة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(٣) النص على أهداف الرقابة (عندما لا تكون محددة بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو من طرف آخر، على سبيل المثال، مجموعة مستفيدة أو هيئة مهنية)؛

(٤) تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

(ز) عبارة تفيد بأن مسؤولية مراجع المنشأة الخدمية تتمثل في إبداء رأي عن وصف المنشأة الخدمية، وتصميم أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في ذلك الوصف، وعن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، استناداً إلى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية.

(ح) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (١) أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١).[*]

(ط) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بالاستقلال والمتطلبات الأخلاقية الأخرى لقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزأين أ و ب من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد.[**]

(ي) عبارة تفيد بأن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)، "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" الذي يتطلب من مراجع المنشأة الخدمية التخطيط للإجراءات وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكلٍ مناسب، وأيضاً تعمل بفاعلية في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

* تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد، حيث لا يسمح نظام المحاسبين القانونيين في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

** يشير المحاسب القانوني إلى التزامه بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

(ك) ملخص بالإجراءات التي نفذها مراجع المنشأة الخدمية للوصول إلى تأكيد معقول وعبارة تفيد باعتقاد مراجع المنشأة الخدمية بأن الأدلة التي تم الحصول عليها تعد كافية ومناسبة بحيث تشكل أساساً لرأي مراجع المنشأة الخدمية، وأيضاً في حالة إعداد تقرير من النوع (١) عبارة تفيد بأن مراجع المنشأة الخدمية لم يُنفذ أي إجراءات تتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة وبالتالي فإنه لا يبدي أي رأي فيها.

(ل) عبارة توضح قيود أدوات الرقابة، وأيضاً في حالة إعداد تقرير من النوع (٢) عبارة توضح خطر تعميم أي تقويم للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على الفترات المستقبلية.

(م) رأي مراجع المنشأة الخدمية، المُعبَّر عنه بصيغة الإثبات، بشأن ما يلي:

(١) في حالة إعداد تقرير من النوع (٢):

أ. ما إذا كان الوصف يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، نظام المنشأة الخدمية الذي كان مصمماً ومطبقاً طوال الفترة المحددة؛

ب. ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، طوال الفترة المحددة؛

ج. ما إذا كانت أدوات الرقابة المختبرة، التي كانت لازمة لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت متحققة، كانت تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، طوال الفترة المحددة.

(٢) في حالة إعداد تقرير من النوع (١):

أ. ما إذا كان الوصف يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، نظام المنشأة الخدمية الذي كان مصمماً ومطبقاً في التاريخ المحدد؛

ب. ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، في التاريخ المحدد.

(ن) تاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، والذي لا يمكن أن يكون بتاريخ سابق على تاريخ حصول مراجع المنشأة الخدمية على الأدلة التي استند إليها رأيه.

(س) اسم مراجع المنشأة الخدمية، والمكان الذي يمارس فيه عمله في الدولة.

٥٤. في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، يجب أن يتضمن تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية جزءاً منفصلاً بعد الرأي، أو مرفقاً معه، يصف اختبارات أدوات الرقابة التي تم تطبيقها ونتائج تلك الاختبارات. وعند وصف اختبارات الرقابة تلك، يجب أن ينص مراجع المنشأة الخدمية بكل وضوح على أدوات الرقابة التي تم اختبارها، وأن يحدد ما إذا كانت تلك العناصر المختبرة تمثل جميع بنود مجتمع العينة أو جزءاً منها، وأن يشير إلى طبيعة الاختبارات بشكلٍ كافٍ ومفصل لتمكين مراجعي المنشأة المستفيدة من تحديد تأثير تلك الاختبارات على تقييماتهم للمخاطر. وفي حالة تحديد وجود انحرافات، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يضمِّن مدى الاختبارات المُنفَّذة التي أدت إلى اكتشاف الانحرافات (بما في ذلك حجم العينة عندما يتم استخدام العينات) وعدد الانحرافات التي تم رصدها وطبيعتها. ويجب على مراجع المنشأة الخدمية إعداد تقرير عن الانحرافات حتى لو استنتج، استناداً الى الاختبارات التي تم تنفيذها، أن أهداف الرقابة المتعلقة بها قد تحققت. (راجع: الفقرتين أ١٨ و أ٤٩)

الرأي المعدل

٥٥. إذا استنتج مراجع المنشأة الخدمية أن: (راجع: الفقرات أ٥٠–أ٥٢)

(أ) وصف المنشأة الخدمية لا يعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، النظام كما هو مُصمم ومُطبق؛ أو

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف لم تكن مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الجوهرية؛ أو

(ج) أدوات الرقابة التي تم اختبارها، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، والتي كانت ضرورية لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها قد تحققت، لم تكن تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية؛ أو

(د) أنه غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة،

فيجب أن يكون رأي مراجع المنشأة الخدمية مُعدلاً، ويجب أن يتضمن تقرير التأكيد لمراجع المنشأة الخدمية قسماً يحتوي على وصف واضح لجميع أسباب التعديل.

مسؤوليات الاتصال الأخرى

٥٦. إذا علم مراجع المنشأة الخدمية بحالات عدم التزام بالأنظمة واللوائح، أو حالات غش، أو أخطاء غير مصححة منسوبة للمنشأة الخدمية لا يمكن اعتبارها ليست ذات شأن بشكل واضح، وقد تؤثر على واحدة أو أكثر من المنشآت المستفيدة، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد ما إذا كان قد تم الإبلاغ عن هذا الأمر على نحو مناسب للمنشآت المستفيدة المتأثرة. وإذا لم يكن قد تم الإبلاغ عن الأمر على هذا النحو، وكانت المنشأة الخدمية غير راغبة في القيام بذلك، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية اتخاذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرة أ٥٣)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ١، ٣)

أ١. الرقابة الداخلية هي آلية مصممة لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق الأهداف المتعلقة بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي وفاعلية وكفاءة العمليات والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. وقد تكون أدوات الرقابة المتعلقة بالعمليات وأهداف الالتزام في المنشأة الخدمية ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير المالي في المنشأة المستفيدة. وقد تكون لتلك الأدوات الرقابية صلة بإقرارات تتناول العرض والإفصاح المتعلقين بأرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات، أو قد تكون لها صلة بالأدلة التي يُقوِّمها مراجع المنشأة المستفيدة أو يستخدمها في تطبيق إجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تكون أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية تقدم خدمات صرف الرواتب ذات صلة بالمنشأة المستفيدة وذلك عندما تتعلق أدوات الرقابة بتحويل استقطاعات الرواتب في الوقت المحدد إلى السلطات الحكومية لأن التأخر في تحويل الاستقطاعات يمكن أن يؤدي إلى تحمل فوائد وغرامات من شأنها أن تؤدي إلى التزام على المنشأة المستفيدة. وبالمثل، قد تُعد أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية على إمكانية قبول المعاملات الاستثمارية من منظور تنظيمي ذات صلة بعرض وإفصاح المنشأة المستفيدة عن المعاملات وأرصدة الحسابات في قوائمها المالية. ويُعد تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية فيما يتعلق بالعمليات والالتزام من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير المالي في منشأة مستفيدة، مسألة خاضعة للحكم المهني، مع الأخذ في الاعتبار أهداف الرقابة التي حددتها المنشأة الخدمية ومدى ملاءمة الضوابط.

أ٢. قد لا تكون المنشأة الخدمية قادرة على الإقرار بأن النظام مصمم بشكل مناسب وذلك، على سبيل المثال، عندما تشغِّل المنشأة الخدمية نظاماً من تصميم المنشأة المستفيدة أو نظاماً منصوصاً عليه في العقد المبرم بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. وبسبب الصلة الوثيقة بين التصميم المناسب لأدوات الرقابة وفاعليتها التشغيلية، فإن عدم وجود بيان فيما يتعلق بمدى ملاءمة التصميم من المرجح أن يمنع مراجع المنشأة الخدمية من استنتاج أن أدوات الرقابة توفر تأكيداً معقولاً بأن أهداف الرقابة قد تم الوفاء بها، وبالتالي تمنعه من تكوين رأي في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وكإجراء بديل، يمكن أن يختار المحاسب القانوني قبول تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها لتنفيذ اختبارات على أدوات الرقابة، أو تنفيذ ارتباط تأكيد بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) لاستنتاج ما إذا كانت أدوات الرقابة قد عملت حسب الوصف المذكور، وذلك استناداً إلى اختبارات أدوات الرقابة.

التعريفات (راجع: الفقرتين ٩(د)، ٩(ز))

أ٣. يشمل تعريف "أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" الجوانب الخاصة بنظم معلومات المنشآت المستفيدة التي تصونها المنشأة الخدمية، وقد يشمل أيضاً الجوانب الخاصة بواحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية الأخرى في المنشأة الخدمية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يشمل جوانب بيئة الرقابة والمتابعة وأنشطة الرقابة في المنشأة الخدمية عندما تكون لتلك الجوانب علاقة بالخدمات المقدمة. لكنه لا يشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، التي لا تتعلق بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، على سبيل المثال، أدوات الرقابة المتعلقة بإعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة الخدمية.

أ٤. عند استخدام الطريقة الشاملة، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار تنطبق أيضاً على الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن، بما في ذلك الحصول على الموافقة بشأن الأمور الواردة في الفقرات ١٣(ب)(١)-(٥) على النحو المنطبقة به على المنشأة الخدمية من الباطن بدلا من المنشأة الخدمية. ويستلزم تنفيذ الإجراءات في المنشأة الخدمية من الباطن التنسيق والاتصال بين المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن ومراجع المنشأة الخدمية. وتكون الطريقة الشاملة مجدية بشكل عام فقط إذا كانت المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن أطرافاً ذات علاقة، أو إذا كان العقد بين المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن ينص على استخدامها.

المتطلبات الأخلاقية (راجع: الفقرة ١١)

أ٥. يخضع مراجع المنشأة الخدمية لمتطلبات الاستقلال ذات الصلة، والتي تشمل عادةً الجزأين (أ) و(ب) من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، بالإضافة إلى المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.[*] وعند تنفيذ ارتباط وفقاً لهذا المعيار، فإن قواعد أخلاقيات المهنة لا تتطلب من مراجع المنشأة الخدمية أن يكون مستقلاً عن كل منشأة مستفيدة.

الإدارة والمكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٢)

أ٦. تختلف هياكل الإدارة والحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بشكل يعكس تأثيرات الخلفيات الثقافية والقانونية المختلفة وخصائص الحجم والملكية. ويعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لهذا المعيار تحديد الشخص أو الأشخاص الذين يجب أن يتواصل معهم مراجع المنشأة الخدمية بشأن أمور معينة في جميع عمليات الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة الخدمية قطاعاً من منشأة طرف ثالث وليست منشأة ذات كيان قانوني منفصل. وفي مثل هذه الحالات، قد يتطلب الأمر ممارسة الحكم المهني لتحديد موظفي الإدارة المناسبين أو المكلفين بالحوكمة الذين ستُطلب منهم الإفادات المكتوبة.

القبول والاستمرار

القدرات والكفاءة اللازمة لتنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ١٣(أ)(١))

أ٧. تتضمن القدرات والكفاءة ذات الصلة اللازمة لتنفيذ الارتباط أموراً مثل ما يلي:

- المعرفة بالصناعة ذات الصلة؛
- فهم تقنية ونظم المعلومات؛
- الخبرة في تقويم المخاطر المتعلقة بالتصميم المناسب لأدوات الرقابة؛
- الخبرة في تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة وتقويم النتائج.

* يجب أن يشير المراجع إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

بيان المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ١٣(ب)(١))

أ٨. يمثل رفض المنشأة الخدمية تقديم بيان مكتوب، بعد موافقة مراجع المنشأة الخدمية على قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، قيداً على النطاق يتسبب في انسحاب مراجع المنشأة الخدمية من الارتباط. وفي حالة عدم سماح الأنظمة أو اللوائح لمراجع المنشأة الخدمية بالانسحاب من الارتباط، يمتنع مراجع المنشأة الخدمة عن إبداء أي رأي.

الأساس المعقول لبيان المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ١٣(ب)(٢))

أ٩. في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، يتضمن بيان المنشأة الخدمية بياناً بأن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية خلال الفترة المحددة. وقد يكون هذا البيان مستنداً إلى أنشطة المتابعة المنفذة في المنشأة الخدمية. ومتابعة أدوات الرقابة هي آلية لتقييم فاعلية أدوات الرقابة على مدار الوقت. وتنطوي هذه الآلية على تقييم مدى فاعلية أدوات الرقابة في الوقت المناسب، والتعرف على أوجه القصور والتقرير عنها للأفراد المعنيين داخل المنشأة الخدمية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. وتقوم المنشأة الخدمية بمتابعة أدوات الرقابة من خلال أنشطة مستمرة، أو تقويمات مستقلة، أو مزيج من كليهما. وكلما زادت درجة أنشطة المتابعة المستمرة وفاعليتها، قلت الحاجة لإجراء تقويمات منفصلة. وتكون أنشطة المتابعة المستمرة مدمجة غالباً في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة الخدمية وتتضمن الأنشطة الإدارية والإشرافية المنتظمة. وقد يساهم المراجعون الداخليون أو الموظفون الذين يؤدون وظائف مماثلة في متابعة أنشطة المنشأة الخدمية. وقد تتضمن أنشطة المتابعة أيضاً استخدام المعلومات المرسلة من أطراف خارجية، مثل شكاوى العملاء وملاحظات السلطات التنظيمية التي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب بحاجة إلى التحسين. ولا يُعد قيام مراجع المنشأة الخدمية بتقديم تقرير عن مدى الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة بديلاً عن قيام المنشأة الخدمية بتطبيق الآليات الخاصة بها لتوفير أساس معقول لبيانها.

تحديد المخاطر (راجع: الفقرة ١٣(ب)(٤))

أ١٠. كما هو مشار إليه في الفقرة ٩(ج)، ترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها. فعلى سبيل المثال، يمكن التعبير عن خطر تسجيل معاملة بمبلغ خطأ أو في فترة خاطئة في صورة هدف من أهداف الرقابة مفاده تسجيل المعاملات بالمبلغ الصحيح وفي الفترة الصحيحة. وتُعد المنشأة الخدمية مسؤولة عن تحديد المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها. وقد يكون لدى المنشأة الخدمية آلية رسمية أو غير رسمية لتحديد المخاطر ذات الصلة. وقد تنطوي الآلية الرسمية على تقدير أهمية المخاطر التي تم تحديدها، وتقييم احتمالية وقوعها، واتخاذ قرار بشأن التصرفات اللازمة لمواجهتها. ومع ذلك، ونظراً لأن أهداف الرقابة تتعلق بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها، فإن التحديد المدروس لأهداف الرقابة عند تصميم وتنفيذ النظام الخاص بالمنشأة الخدمية قد يشتمل في حد ذاته على تطبيق آلية غير رسمية لتحديد المخاطر ذات الصلة.

القبول بإدخال تغيير في شروط الارتباط (راجع: الفقرة ١٤)

أ١١. قد لا يكون هناك مبرر معقول لطلب إدخال تغيير في نطاق الارتباط، على سبيل المثال، عندما يهدف الطلب إلى استبعاد أهداف رقابة معينة من نطاق الارتباط بسبب احتمال أن يكون رأي مراجع المنشأة الخدمية معدلاً؛ أو عندما تعتزم المنشأة الخدمية عدم تزويد مراجع المنشأة الخدمية بأحد البيانات المكتوبة ويكون الطلب مقدماً لتنفيذ الارتباط بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

أ١٢. وقد يكون هناك مبرر معقول لطلب تغيير نطاق الارتباط، على سبيل المثال، عندما يكون الطلب مقدماً لاستبعاد منشأة خدمية من الباطن من الارتباط عندما لا تستطيع المنشأة الخدمية ترتيب وصول مراجع المنشأة الخدمية لهذه المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تغيير الطريقة المستخدمة للتعامل مع الخدمات التي تقدمها تلك المنشأة الخدمية من الباطن من الطريقة الشاملة إلى طريقة الاستثناء.

تقييم مدى مناسبة الضوابط (راجع: الفقرات ١٥–١٨)

أ١٣. يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين من أجل تمكينهم من فهم الأساس الذي أُعد استناداً إليه بيان المنشأة الخدمية عن العرض العادل لوصف النظام، ومدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة، وأيضاً للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

أ١٤١. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) من مراجع المنشأة الخدمية جملة أمور من بينها تحديد ما إذا كانت الضوابط التي سيتم استخدامها تُعد مناسبة، وتحديد مدى مناسبة الموضوع محل الارتباط.[١١] ويُعد الموضوع محل الارتباط هو الحالة الأساسية التي تحظى باهتمام مستخدمي تقرير التأكيد المستهدفين. ويحدد الجدول الآتي الموضوع والحد الأدنى من الضوابط لكل من الآراء في التقرير من النوع (٢) والتقرير من النوع (١).

	الموضوع	الضوابط	التعليق
رأي حول العرض العادل لوصف نظام المنشأة الخدمية (التقارير من النوع (١) والنوع ٢)	نظام المنشأة الخدمية الذي من المرجح أن يكون ذا صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير المالي في المنشآت المستفيدة والذي يغطيه تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية.	يكون الوصف معروضاً بشكل عادل في الحالات الآتية: (أ) إذا كان يعرض كيفية تصميم نظام المنشأة الخدمية وتطبيقه، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، الأمور المحددة في الفقرة ١٦(أ)(١)-(٨)؛ (ب) في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، إذا كان يتضمن التفاصيل ذات الصلة الخاصة بالتغييرات في نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة التي يغطيها الوصف؛ (ج) إذا كان لا يغفل ذكر أو لا يحرِّف المعلومات ذات الصلة بنطاق نظام المنشأة الخدمية الذي يتم وصفه، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب نظام المنشأة الخدمية التي قد تراها كل منشأة مستفيدة مهمة في بيئتها الخاصة.	قد تكون الصيغة المحددة للضوابط الخاصة بإبداء هذا الرأي بحاجة إلى تعديل حتى تكون متسقة مع الضوابط المفروضة، على سبيل المثال، بموجب نظام أو لائحة، أو المحددة من قبل مجموعات مستفيدة أو هيئة مهنية. ويحتوي المثال التوضيحي لبيان المنشأة الخدمية الوارد في الملحق الأول على أمثلة لضوابط تكوين هذا الرأي. وتقدم الفقرات أ٢١ – أ٢٤ إرشادات إضافية لتحديد ما إذا كان قد تم استيفاء هذه الضوابط. (في ضوء متطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فإن معلومات الموضوع[١٢] لهذا الرأي هي وصف المنشأة الخدمية لنظامها وبيان المنشأة الخدمية بأن الوصف معروض بشكل عادل).
الرأي في مدى مناسبة التصميم،	مدى مناسبة التصميم والفاعلية التشغيلية لتلك	تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب وذات فاعلية تشغيلية في الحالات الآتية:	عندما تكون الضوابط مستوفاة لتكوين هذا الرأي، تُعد أهداف الرقابة، المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، جزءاً من الضوابط لإبداء هذه الآراء. وسوف تختلف

[١١] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٢٤(ب) و٤١

[١٢] "معلومات الموضوع" هي مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط.

	الموضوع	الضوابط	التعليق	
والفاعلية التشغيلية (التقارير من النوع (٢))	الأدوات الرقابية التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.	(أ) إذا كانت المنشأة الخدمية قد حددت المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛ (ب) إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها؛ (ج) إذا كانت أدوات الرقابة مطبقة بصورة متسقة على النحو المصممة به طوال الفترة المحددة. ويشمل ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة اليدوية يقوم بتطبيقها أفراد لديهم الكفاءة والصلاحية المناسبة.	ستكون أدوات الرقابة قد وفرت تأكيداً معقولاً بأن أهداف الرقابة ذات العلاقة كانت متحققة طوال الفترة المحددة. (في ضوء متطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فإن معلومات الموضوع لهذا الرأي هي بيان المنشأة الخدمية بأن أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب وتعمل بفاعلية).	أهداف الرقابة المنصوص عليها من ارتباط لآخر. وإذا خلص مراجع المنشأة الخدمية، في إطار تكوين الرأي المتعلق بالوصف، إلى أن أهداف الرقابة المنصوص عليها غير معروضة بشكل عادل، فعندئذ لن تكون أهداف الرقابة تلك مناسبة كجزء من الضوابط لتكوين رأي سواءً في تصميم أدوات الرقابة أو في فاعليتها التشغيلية.
الرأي في مدى مناسبة التصميم (التقارير من النوع (١))	مدى مناسبة التصميم لتلك الأدوات الرقابية التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.	تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب في الحالات الآتية: (أ) إذا كانت المنشأة الخدمية قد حددت المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛ (ب) إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.	لا يقدم استيفاء هذه الضوابط في حد ذاته أي تأكيد على تحقق أهداف الرقابة لأنه لم يتم الوصول إلى أي تأكيد عن تشغيل أدوات الرقابة. (في ضوء متطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فإن معلومات الموضوع لهذا الرأي هي بيان المنشأة الخدمية بأن أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب).	

أ١٥. تحدد الفقرة ١٦(أ) عدداً من العناصر التي يتم إدراجها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، حسب مقتضى الحال. وقد لا تكون هذه العناصر مناسبة إذا لم يكن النظام الذي يتم وصفه نظاماً لمعالجة المعاملات، على سبيل المثال، إذا كان النظام يتعلق بأدوات الرقابة العامة المطبقة على استضافة أحد تطبيقات تقنية المعلومات، وليس أدوات الرقابة المدمجة في التطبيق نفسه.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرتين ١٩، ٥٤)

أ١٦. عند تنفيذ ارتباط لإعداد تقرير عن أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية، يتعلق مفهوم الأهمية النسبية بالنظام الذي يتم التقرير عنه، وليس بالقوائم المالية للمنشآت المستفيدة. ويخطط مراجع المنشأة الخدمية وينفذ إجراءات لتحديد ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها معروضاً بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية مصممة بشكل مناسب من جميع الجوانب الجوهرية، وفي حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، ما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية من جميع الجوانب الجوهرية. ويأخذ مفهوم الأهمية النسبية في الحسبان أن تقرير التأكيد لمراجع المنشأة الخدمية يقدم معلومات عن نظام المنشأة الخدمية لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة ومراجعيها الذين يتوفر لديهم فهم للطريقة التي تم بها استخدام ذلك النظام.

أ١٧. تتضمن الأهمية النسبية فيما يتعلق بالعرض العادل لوصف المنشأة الخدمية لنظامها، وفيما يتعلق بتصميم أدوات الرقابة، النظر بشكل رئيسي في العوامل النوعية، على سبيل المثال: ما إذا كان الوصف يتضمن الجوانب المهمة لمعالجة المعاملات المهمة؛ وما إذا كان الوصف يغفل أو يحرف معلومات ذات صلة؛ وقدرة أدوات الرقابة حسب تصميمها على توفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة ستتحقق. وتتضمن الأهمية النسبية فيما يتعلق برأي مراجع المنشأة الخدمية في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة النظر في كل من العوامل الكمية والنوعية، على سبيل المثال، معدل الانحراف الذي يمكن تحمله ومعدل الانحراف الذي تمت ملاحظته (أمر كمي)، وطبيعة وسبب أي انحراف تمت ملاحظته (أمر نوعي).

أ١٨. لا يتم تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند الإفصاح، في وصف اختبارات أدوات الرقابة، عن نتائج تلك الاختبارات عندما تكون هناك انحرافات قد تم تحديدها. وذلك لأنه في الظروف الخاصة بمنشأة مستفيدة معينة أو مراجع منشأة مستفيدة معين قد يكون لأحد الانحرافات أهمية لا تقتصر فقط على ما إذا كان الانحراف، في رأي مراجع المنشأة الخدمية، يمنع أو لا يمنع أداة الرقابة من العمل بفاعلية. فعلى سبيل المثال، قد يكون لأداة الرقابة التي يتعلق بها الانحراف أهمية خاصة في منع نوع معين من الأخطاء التي قد تكون جوهرية في الظروف الخاصة بالقوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٢٠)

أ١٩. يؤدي التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية المشمول في نطاق الارتباط، بما في ذلك أدوات الرقابة، إلى مساعدة مراجع المنشأة الخدمية في:

- معرفة حدود ذلك النظام، والكيفية التي يتفاعل بها مع النظم الأخرى.
- تقييم ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية يعرض بشكل عادل النظام الذي تم تصميمه وتطبيقه.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية على إعداد المنشأة الخدمية لبيانها.
- تحديد أدوات الرقابة التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
- تقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب.
- تقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

أ٢٠. قد يكون من بين الإجراءات التي ينفذها مراجع المنشأة الخدمية للتوصل إلى هذا الفهم:

- الاستفسار من أولئك الأشخاص داخل المنشأة الخدمية الذين قد تتوفر لديهم معلومات ملائمة، بحسب حكم مراجع المنشأة الخدمية.
- ملاحظة العمليات والتقصي عن صحة المستندات والتقارير والسجلات المطبوعة والإلكترونية الخاصة بمعالجة المعاملات.

- التقصي عن صحة مجموعة مختارة من الاتفاقيات بين المنشأة الخدمية والمنشآت المستفيدة لمعرفة الشروط المشتركة.
- إعادة تنفيذ إجراءات الرقابة.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف (راجع: الفقرتين ٢١، ٢٢)

أ٢١. يمكن أن يساعد النظر في الأسئلة الآتية مراجع المنشأة الخدمية في تحديد ما إذا كانت تلك الجوانب من الوصف المشمولة في نطاق الارتباط تُعد معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية:

- هل يتناول الوصف الجوانب الرئيسية للخدمة المقدمة (ضمن نطاق الارتباط)، التي يمكن بدرجة معقولة توقع أنها ستكون ذات صلة بالاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة عند التخطيط لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المستفيدة؟
- هل الوصف مُعد بمستوى من التفصيل يمكن بدرجة معقولة توقع أن يوفر لقطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة معلومات كافية للتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)؟[١٣] ولا يلزم أن يتناول الوصف كل جانب من جوانب تشغيل المنشأة الخدمية أو الخدمات المقدمة منها للمنشآت المستفيدة، ولا يلزم أن يكون الوصف مفصلاً كثيراً لدرجة تتيح للقارئ أن يخل بالأمن أو أدوات الرقابة الأخرى في المنشأة الخدمية.
- هل الوصف مُعد بطريقة لا تغفل أو تحرف المعلومات التي قد تؤثر على الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة، على سبيل المثال، هل يحتوي الوصف على أي حالات إغفال أو عدم دقة كبيرة في المعالجة يعلم بها مراجع المنشأة الخدمية؟
- عندما يتم استبعاد بعض أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها من نطاق الارتباط، هل يحدد الوصف بوضوح الأهداف المستبعدة؟
- هل تم تطبيق أدوات الرقابة المحددة في الوصف؟
- هل تم وصف أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، إن وجدت، بشكل كاف؟ في معظم الحالات، تفيد صياغة وصف أهداف الرقابة بأن أهداف الرقابة يمكن تحقيقها من خلال التشغيل الفعّال لأدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة الخدمية وحدها. لكن في بعض الحالات، لا يمكن تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها من خلال المنشأة الخدمية وحدها، بسبب أن تحقيق هذه الأهداف يتطلب أدوات رقابة معينة يتم تطبيقها من قبل المنشآت المستفيدة. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يتم تحديد أهداف الرقابة من قبل سلطة تنظيمية. وعندما لا يتضمن الوصف أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، يحدد الوصف بشكل منفصل أدوات الرقابة بالإضافة إلى أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن تحقيقها عن طريق المنشأة الخدمية وحدها.
- في حالة استخدام الطريقة الشاملة، هل يحدد الوصف بشكل منفصل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، وأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن؟ وفي حالة استخدام طريقة الاستثناء، هل يحدد الوصف المهام التي نفذتها المنشأة الخدمية من الباطن؟ وعند استخدام طريقة الاستثناء، لا يحتاج الوصف إلى بيان المعالجة أو أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن بشكل مفصل.

أ٢٢. قد يكون من بين الإجراءات التي ينفذها مراجع المنشأة الخدمية لتقويم العرض العادل للوصف:

- النظر في طبيعة المنشآت المستفيدة وكيف يمكن أن تؤثر عليها الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، ما إذا كانت المنشآت المستفيدة تنتمي إلى صناعة معينة، وما إذا كان يتم تنظيمها من قبل أجهزة حكومية.
- قراءة العقود القياسية، أو الشروط القياسية للعقود، (إن وجدت) لدى المنشآت المستفيدة لفهم الالتزامات التعاقدية للمنشأة الخدمية.

---

[١٣] معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

- ملاحظة الإجراءات التي ينفذها موظفو المنشأة الخدمية.
- الاطلاع على أدلة السياسات والإجراءات ووثائق النظم الأخرى في المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، مخططات سير العمل والتقارير السردية.

أ٢٣. تتطلب الفقرة ٢١(أ) من مراجع المنشأة الخدمية تقويم ما إذا كانت أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة. ويمكن أن يساعد النظر في الأسئلة الآتية مراجع المنشأة الخدمية في هذا التقويم:

- هل أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية أم من قبل أطراف خارجية كسلطة تنظيمية أو مجموعة مستفيدة أو جهة مهنية تتبع آلية عمل شفافة؟
- عندما تكون أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية، فهل تتعلق أهداف الرقابة بأنواع الإقرارات التي ترد عادةً في قطاع عريض من القوائم المالية للمنشآت المستفيدة والتي يمكن بدرجة معقولة توقع أن تتعلق بها أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؟ ورغم أن مراجع المنشأة الخدمية لن يكون قادراً في العادة على تحديد كيف أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تتعلق على وجه التحديد بالإقرارات الواردة في القوائم المالية لكل منشأة من المنشآت المستفيدة، إلا أنه يتم استخدام فهم مراجع المنشأة الخدمية لطبيعة نظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة، والخدمات التي يتم تقديمها لتحديد أنواع الإقرارات التي من المرجح أن تتعلق بها أدوات الرقابة تلك.
- عندما تكون أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية، فهل هذه الأهداف تعتبر مكتملة؟ ويمكن أن يؤدي ذكر مجموعة كاملة من أهداف الرقابة إلى تزويد قطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة بإطار لتقييم تأثير أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية على الإقرارات التي ترد عادة في القوائم المالية للمنشآت المستفيدة.

أ٢٤. قد تكون إجراءات مراجع المنشأة الخدمية لتحديد ما إذا كان نظام المنشأة الخدمية قد تم تطبيقه مشابهة لإجراءاته الخاصة بالتوصل إلى فهم لذلك النظام، وقد يتم تنفيذ كلا النوعين من هذه الإجراءات بشكل متزامن. وقد تتضمن أيضاً تتبعاً للبنود خلال نظام المنشأة الخدمية، وفي حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، قد تتضمن استفسارات محددة بشأن التغييرات في أدوات الرقابة التي كانت مطبقة خلال الفترة. ويتم تضمين التغييرات التي تعد مهمة للمنشآت المستفيدة أو مراجعيها في وصف نظام المنشأة الخدمية.

الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ٢٣، ٢٨(ب))

أ٢٥. من وجهة نظر المنشأة المستفيدة أو مراجع المنشأة المستفيدة، تكون أداة الرقابة مصممة بشكل مناسب إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، عند الالتزام بها بصورة مرضية، تأكيداً معقولاً بمنع التحريفات الجوهرية، أو اكتشافها وتصحيحها. ومع ذلك، فإن المنشأة الخدمية أو مراجع المنشأة الخدمية، لا يعلم بالظروف القائمة في كل منشأة من المنشآت المستفيدة التي من شأنها أن تحدد ما إذا كان التحريف الناتج عن الانحراف في إحدى أدوات الرقابة يُعد جوهرياً أم لا لتلك المنشآت المستفيدة. وبالتالي، فمن وجهة نظر مراجع المنشأة الخدمية، تُعد أداة الرقابة مصممة بشكل مناسب إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، عند الالتزام بها بصورة مرضية، تأكيداً معقولاً بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

أ٢٦. قد يأخذ مراجع المنشأة الخدمية في الحسبان استخدام مخططات سير العمل والاستبيانات، أو جداول القرارات لتسهيل فهمه لتصميم أدوات الرقابة.

أ٢٧. قد تتألف أدوات الرقابة من عدد من الأنشطة الموجهة لتحقيق هدف الرقابة. وبالتالي، ففي حالة تقويم مراجع المنشأة الخدمية لأنشطة معينة على أنها غير فاعلة في تحقيق هدف رقابة معين، فإن وجود أنشطة أخرى قد يسمح لمراجع المنشأة الخدمية باستنتاج أن أدوات الرقابة المتعلقة بهدف الرقابة تُعد مصممة بشكل مناسب.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

تقييم الفاعلية التشغيلية (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٢٨. من وجهة نظر المنشأة المستفيدة أو مراجع المنشأة المستفيدة، فإن أداة الرقابة تُعد ذات فاعلية تشغيلية إذا كانت توفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، تأكيداً معقولاً بمنع التحريفات الجوهرية، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، أو تأكيداً معقولاً باكتشافها وتصحيحها. ومع ذلك، فإن المنشأة الخدمية أو مراجع المنشأة الخدمية، لا يعلم بالظروف القائمة في كل منشأة من المنشآت المستفيدة التي من شأنها أن تحدد ما إذا كان التحريف الناتج عن الانحراف في إحدى أدوات الرقابة قد وقع، وإذا كان قد وقع، فتحديد ما إذا كان التحريف جوهرياً. وبالتالي، فمن وجهة نظر مراجع المنشأة الخدمية، تُعد أداة الرقابة ذات فاعلية تشغيلية إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، تأكيداً معقولاً بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها. وبالمثل، فإن المنشأة الخدمية أو مراجع المنشأة الخدمية ليس في وضع يتيح له تحديد ما إذا كان أي انحراف تم ملاحظته في أدوات الرقابة من شأنه أن يؤدي إلى تحريف جوهري من وجهة نظر كل منشأة من المنشآت المستفيدة.

أ٢٩. لا يُعد التوصل إلى فهم كافٍ لأدوات الرقابة لتكوين رأي بشأن مدى مناسبة تصميمها دليلاً كافياً فيما يتعلق بفاعليتها التشغيلية، ما لم تكن هناك بعض الأتمتةً التي توفر الاتساق في تشغيل أدوات الرقابة حسبما تم تصميمها وتطبيقها. فعلى سبيل المثال، لا يوفر الحصول على معلومات عن تطبيق أداة رقابة يدوية في نقطة زمنية معينة دليلاً على عمل أداة الرقابة في أوقات أخرى. ومع ذلك، ونظراً للاتساق الملازم للمعالجة باستخدام تقنية المعلومات، فإن تنفيذ الإجراءات لتحديد تصميم إحدى أدوات الرقابة الآلية وما إذا كانت قد تم تطبيقها، قد يكون بمثابة دليل على الفاعلية التشغيلية لتلك الأداة، وذلك اعتماداً على تقييم واختبار مراجع المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة الأخرى، كتلك المطبقة على التغييرات في البرامج.

أ٣٠. حتى يكون التقرير من النوع (٢) مفيداً لمراجعي المنشآت المستفيدة فإنه يغطي عادة مدة لا تقل عن ستة أشهر. وإذا كانت المدة أقل من ستة أشهر، فقد يرى مراجع المنشأة الخدمية أنه من المناسب توضيح أسباب تقصير الفترة في تقرير التأكيد الصادر عنه. ومن بين الظروف التي قد تؤدي إلى صدور تقرير يغطي فترة أقل من ستة أشهر ما يكون (أ) عندما يتم تكليف مراجع المنشأة الخدمية في وقت قريب من التاريخ الذي من المقرر أن يصدر فيه التقرير عن أدوات الرقابة؛ أو (ب) عندما تكون المنشأة الخدمية (أو نظام أو تطبيق معين) قيد العمل منذ أقل من ستة أشهر؛ أو (ج) عندما تكون هناك تغييرات كبيرة قد طرأت على أدوات الرقابة، ويكون من غير الممكن عملياً الانتظار ستة أشهر قبل صدور التقرير أو إصدار تقرير يغطي النظام قبل التغييرات وبعدها.

أ٣١. قد لا تخلّف بعض إجراءات الرقابة وراءها دليلاً على تشغيلها يمكن اختباره في تاريخ لاحق، وبناءً عليه، قد يجد مراجع المنشأة الخدمية أنه من الضروري اختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الإجراءات في أوقات مختلفة طوال فترة التقرير.

أ٣٢. يقدم مراجع المنشأة الخدمية رأياً حول الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة طوال كل فترة، وبالتالي، يحتاج مراجع المنشأة الخدمية إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن تشغيل أدوات الرقابة خلال الفترة الحالية لإبداء ذلك الرأي. ومع ذلك، فإن معرفة الانحرافات التي لوحظت في الارتباطات السابقة قد تؤدي بمراجع المنشأة الخدمية إلى توسيع مدى الاختبار خلال الفترة الحالية.

اختبار أدوات الرقابة غير المباشرة (راجع: الفقرة ٢٥(ب))

أ٣٣. في بعض الظروف، قد يكون من الضروري الحصول على أدلة تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة غير المباشرة. فعلى سبيل المثال، عندما يقرر مراجع المنشأة الخدمية اختبار فاعلية فحص تم لتقارير الاستثناءات التي تتناول بالتفصيل المبيعات الزائدة عن حدود الائتمان المصرح بها، يكون الفحص الذي تم وما يتعلق به من متابعة هو أداة الرقابة ذات الصلة المباشرة بعمل مراجع المنشأة الخدمية. وتُوصَف أدوات الرقابة المطبقة على دقة المعلومات الواردة في التقارير (على سبيل المثال، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات) بأنها أدوات رقابة "غير مباشرة".

أ٣٤. نظراً للاتساق الملازم للمعالجة بتقنية المعلومات، فإن الأدلة على تطبيق أداة رقابة آلية على التطبيقات، عند أخذها في الحسبان مع الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة للمنشأة الخدمية، قد توفر أيضاً أدلة أساس عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة.

وسائل اختيار بنود للاختبار (راجع: الفقرتين ٢٥(ج)، ٢٧)

أ٣٥. الوسائل المتاحة لمراجع المنشأة الخدمية لاختيار بنود للاختبار هي:

(أ) اختيار جميع البنود (التحقق التام). قد يكون ذلك مناسباً لاختبار أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها بشكل غير متكرر، على سبيل المثال، بشكل ربع سنوي، أو عندما تجعل الأدلة المتعلقة بتطبيق أداة الرقابة التحقق التام إجراءً يحظى بالكفاءة؛

(ب) اختيار بنود معينة. قد يكون ذلك مناسباً عندما لا يكون من الكفاءة استخدام أسلوب التحقق التام ولا تكون العينات فعّالة، مثل اختبار أدوات الرقابة التي لا تُطبَّق بشكل متكرر بما يكفي لتوفير مجتمع عينة كبير لاختيار العينة، على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها شهرياً أو أسبوعياً؛

(ج) استخدام العينات. قد يكون ذلك مناسباً لاختبار أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها بشكل متكرر بطريقة موحدة، والتي تخلّف وراءها أدلة وثائقية على تطبيقها.

أ٣٦. رغم أن التحقق الانتقائي من بنود معينة غالباً ما يكون وسيلة فعّالة للحصول على الأدلة، فإنه لا يشكل استخداماً لمبدأ العينات. ونتائج الإجراءات المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة لا يمكن تعميمها على مجتمع العينة بالكامل؛ وبناءً عليه، فإن التحقق الانتقائي من بنود معينة لا يوفر أدلة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة. وفي المقابل، يهدف استخدام العينات إلى التمكين من استنباط استنتاجات عن مجتمع عينة بالكامل على أساس اختبار عينة مسحوبة منه.

عمل وظيفة المراجعة الداخلية

التوصل إلى فهمٍ لوظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٣٧. قد تكون وظيفة المراجعة الداخلية مسؤولة عن تقديم التحليلات والتقويمات والتأكيدات والتوصيات وغيرها من المعلومات للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تنفذ وظيفة المراجعة الداخلية في منشأة خدمية أنشطة خدمية تتعلق بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة الخدمية، أو أنشطة تتعلق بالخدمات والنظم، بما في ذلك أدوات الرقابة، التي توفرها المنشأة الخدمية للمنشآت المستفيدة.

تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين ومدى ذلك الاستخدام (راجع: الفقرة ٣٣)

أ٣٨. عند تحديد التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية، قد تشير العوامل الآتية إلى ضرورة تنفيذ إجراءات مختلفة أو إجراءات أقل شمولاً مما لو كان الأمر بخلاف ذلك:

- أن يكون العمل المحدد الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون محدوداً جداً في طبيعته ونطاقه.
- أن يتعلق عمل المراجعين الداخليين بأدوات الرقابة التي تعد أقل أهمية لاستنتاجات مراجع المنشأة الخدمية.
- ألا يتطلب العمل الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون أحكاماً شخصية أو معقدة.

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٣٩. ستعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية التي ينفذها على عمل محدد للمراجعين الداخليين على تقييم مراجع المنشأة الخدمية لأهمية ذلك العمل لاستنتاجات مراجع المنشأة الخدمية (على سبيل المثال، أهمية المخاطر التي تسعى أدوات الرقابة التي تم اختبارها للتخفيف من أثرها)، وتقويم وظيفة المراجعة الداخلية وتقويم العمل المحدد للمراجعين الداخليين. وقد تشمل تلك الإجراءات:

- التحقق من البنود التي تحقق منها بالفعل المراجعون الداخليون؛
- التحقق من بنود أخرى مشابهة؛
- ملاحظة الإجراءات التي نفذها المراجعون الداخليون.

التأثير على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين ٣٦، ٣٧)

أ٤٠. بغض النظر عن درجة استقلالية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية، فإن تلك الوظيفة غير مستقلة عن المنشأة الخدمية بالمقارنة مع ما هو مطلوب من مراجع المنشأة الخدمية عند تنفيذ الارتباط. ويتحمل مراجع المنشأة الخدمية وحده المسؤولية عن الرأي الذي أبداه في تقرير تأكيده، ولا يحد من تلك المسؤولية استخدام مراجع المنشأة الخدمية لعمل المراجعين الداخليين.

أ٤١. يمكن لمراجع المنشأة الخدمية أن يقدم وصفه للعمل الذي نفذته وظيفة المراجعة الداخلية بعدة طرق منها، على سبيل المثال:

- عن طريق تضمين مقدمة لوصف اختبارات أدوات الرقابة مع الإشارة إلى أنه قد تم استخدام عمل معين من أعمال وظيفة المراجعة الداخلية عند تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة.
- نسبة اختبارات بعينها إلى المراجعة الداخلية.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرتين ٣٨، ٤٠)

أ٤٢. تُعد الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ٣٨ منفصلة عن بيان المنشأة الخدمية، وتُقدم بالإضافة إليه، حسب التعريف الوارد في الفقرة ٩(س).

أ٤٣. إذا لم تقدم المنشأة الخدمية الإفادات المكتوبة المطلوبة وفقاً للفقرة ٣٨(ج) من هذا المعيار، فقد يكون من المناسب تعديل رأي مراجع المنشأة الخدمية وفقاً للفقرة ٥٥(د) من هذه المعيار.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٤٢)

أ٤٤. تتطلب قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين ألا تكون لمراجع المنشأة الخدمية صلة بالمعلومات التي يعتقد أنها:[*]

(أ) تحتوي على بيان خاطئ أو مضلل بشكلٍ جوهري؛ أو

(ب) تحتوي على بيانات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو

(ج) تغفل أو تحجب معلومات من المطلوب تضمينها عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.[١٤]

وإذا كان المستند الذي يحتوي على وصف المنشأة الخدمية لنظامها وتقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية يحتوي أيضاً على معلومات أخرى ذات توجه مستقبلي مثل خطط التعافي من الكوارث أو الطوارئ، أو خطط لإدخال تعديلات على النظام استجابة للانحرافات التي تم تحديدها في تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية، أو مطالبات ذات طابع ترويجي لا يمكن إثباتها بدرجة معقولة، يمكن لمراجع المنشأة الخدمية أن يطلب إزالة تلك المعلومات أو إعادة عرضها.

أ٤٥. إذا رفضت المنشأة الخدمية إزالة المعلومات الأخرى أو إعادة عرضها، فمن بين التصرفات الإضافية التي قد تكون مناسبة في هذه الحالة، على سبيل المثال:

- مطالبة المنشأة الخدمية بأن تتشاور مع مستشارها القانوني بشأن التصرف المناسب.
- وصف عدم الاتساق الجوهري أو التحريف الجوهري للحقائق في تقرير التأكيد.
- حجب تقرير التأكيد حتى يتم حل هذه الأمر.
- الانسحاب من الارتباط.

التوثيق (راجع: الفقرة ٥١)

أ٤٦. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل استكمال جمع ملفات الارتباط في الوقت المناسب.[١٥] والحدّ الزمني المناسب الذي يلزم فيه استكمال جمع ملف الارتباط النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير مراجع المنشأة الخدمية.[١٦]

---

* يجب أن يلتزم المراجع كذلك بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

١٤ قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، الفقرة ١١٠-٢

١٥ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤٥

١٦ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة أ٥٤

إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

محتوى تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٥٣)

أ٤٧. يحتوي الملحقان الأول والثاني على أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد مراجعي المنشآت الخدمية وما يتعلق بها من بيانات للمنشآت الخدمية.

المستخدمون المستهدفون وأغراض تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٥٣(هـ))

أ٤٨. تُعد الضوابط المستخدمة لارتباطات إعداد تقرير عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية ملائمة فقط لأغراض توفير معلومات عن نظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة، لأولئك الذين لديهم فهم للكيفية التي تم بها استخدام النظام لإعداد التقارير المالية من جانب المنشآت المستفيدة. ووفقاً لذلك، يتم النص على هذا في تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية. وإضافةً لذلك، قد يرى مراجع المنشأة الخدمية أنه من المناسب استخدام صيغة تقيد على وجه التحديد توزيع تقرير التأكيد على غير المستخدمين المستهدفين، أو استخدامه من قبل آخرين، أو استخدامه لأغراض أخرى.

وصف اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ٥٤)

أ٤٩. عند وصف طبيعة اختبارات أدوات الرقابة لتقرير من النوع (٢)، فمما يساعد قرّاء تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية أن يقوم مراجع المنشأة الخدمية بتضمين ما يلي:

- نتائج جميع الاختبارات التي تم فيها تحديد انحرافات، حتى لو تم تحديد أدوات الرقابة الأخرى التي تسمح لمراجع المنشأة الخدمية باستنتاج أن هدف الرقابة ذي الصلة قد تحقق أو تم لاحقاً إزالة أداة الرقابة التي تم اختبارها من وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
- معلومات عن العوامل المسببة للانحرافات التي تم تحديدها، بقدر تحديد مراجع المنشأة الخدمية لتلك العوامل.

الرأي المعدل (راجع: الفقرة ٥٥)

أ٥٠. يحتوي الملحق الثالث على أمثلة توضيحية للعناصر الخاصة بتقارير التأكيد المعدلة لمراجع المنشأة الخدمية.

أ٥١. حتى لو أبدى مراجع المنشأة الخدمية رأياً معارضاً أو امتنع عن إبداء رأي، فقد يكون من المناسب أن يوضح في فقرة أساس التعديل أسباب أي أمور أخرى يكون على علم بها كانت ستتطلب تعديلاً في الرأي، والتأثيرات المترتبة عليها.

أ٥٢. عند الامتناع عن إبداء رأي بسبب قيد على النطاق، فليس من المناسب عادةً تحديد الإجراءات التي تم تنفيذها ولا تضمين عبارات تصف خصائص ارتباط مراجع المنشأة الخدمية؛ إذ قد يؤدي القيام بذلك إلى حجب حقيقة الامتناع عن إبداء رأي.

مسؤوليات الاتصال الأخرى (راجع: الفقرة ٥٦)

أ٥٣. قد يكون من بين التصرفات المناسبة للاستجابة للظروف المحددة في الفقرة ٥٦، القيام بما يلي ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح:

- الحصول على مشورة قانونية بشأن نتائج مختلف التصرفات.
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المنشأة الخدمية.
- تحديد ما إذا كان من المناسب الاتصال بأطراف ثالثة (على سبيل المثال، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة أن يقوم مراجع المنشأة الخدمية بالتقرير لسلطة معنية خارج المنشأة أو التقرير للمراجع الخارجي الخاص بالمنشأة الخدمية،[١٧] أو قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة القيام بمثل هذا التقرير).

[١٧] انظر على سبيل المثال البنود من ٢٢٥-٤٤ إلى ٢٢٥-٤٨ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين

- تعديل رأي مراجع المنشأة الخدمية، أو إضافة فقرة أمر آخر.
- الانسحاب من الارتباط.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٤٧)

مثال لبيانات المنشأة الخدمية

الأمثلة الآتية من بيانات المنشأة الخدمية هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات.

مثال (١): بيان لمنشأة خدمية من النوع (٢)

بيان من المنشأة الخدمية

تم إعداد الوصف المرفق للعملاء الذين قاموا باستخدام نظام *[نوع أو اسم النظام]* ومراجعيهم الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للعملاء. نؤكد نحن *[اسم المنشأة]* ما يلي:

(أ) أن الوصف المرفق الوارد في الصفحات *[ب ب – ج ج]* يعرض بشكل عادل نظام *[نوع أو اسم النظام]* لمعالجة معاملات العملاء طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن يعرض الوصف المرفق كيفية تصميم وتطبيق النظام، بما في ذلك:

- أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها.
- الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي تم بها إنشاء تلك المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى التقارير المعدة للعملاء.
- السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة التي تم استخدامها لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير المعدة للعملاء.
- الكيفية التي تعامل بها النظام مع الأحداث والظروف المُهمة بخلاف المعاملات.
- الآلية المستخدمة لإعداد التقارير للعملاء.
- أهداف الرقابة ذات الصلة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف.
- أدوات الرقابة التي افترضنا، عند تصميم النظام، أنها ستُطبق من قبل المنشآت المستفيدة، وهذه الأدوات تم تحديدها، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المذكورة في الوصف المرفق، إلى جانب أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن أن نحققها بمفردنا.
- الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة لدينا، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة التي كانت ذات صلة بمعالجة معاملات العملاء والتقرير عنها.

(٢) أن يتضمن الوصف المرفق التفاصيل ذات الصلة للتغييرات التي طرأت على نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*.

(٣) ألا يُغفل أو يحرِّف الوصف المرفق المعلومات ذات الصلة بنطاق النظام الموصوف، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعيهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة.

(ب) أن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف المرفق قد تم تصميمها بشكل سليم وكانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن تكون المخاطر التي هددت تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم تحديدها؛

(٢) أن توفر أدوات الرقابة المحددة، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لم تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها؛

(٣) أن تكون أدوات الرقابة مطبقة بشكل متسق على النحو المصممة به، بما في ذلك أن تكون أدوات الرقابة اليدوية قد تم تطبيقها من قبل أفراد لديهم الكفاءة والسلطة المناسبة، طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*.

مثال (٢): بيان لمنشأة خدمية من النوع (١)

تم إعداد الوصف المرفق للعملاء الذين قاموا باستخدام نظام *[نوع أو اسم النظام]* ومراجعيهم الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند التوصل إلى فهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي الخاص بالعملاء. نؤكد نحن *[اسم المنشأة]* ما يلي:

(أ) أن الوصف المرفق الوارد في الصفحات *[ب ب – ج ج]* يعرض بشكل عادل نظام *[نوع أو اسم النظام]* لمعالجة معاملات العملاء كما في *[التاريخ]*. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن يعرض الوصف المرفق كيفية تصميم وتطبيق النظام، بما في ذلك:

- أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها.
- الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي تم بها إنشاء تلك المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى التقارير المعدة للعملاء.
- السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة التي تم استخدامها لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير المعدة للعملاء.
- الكيفية التي تعامل بها النظام مع الأحداث والظروف المُهمة بخلاف المعاملات.
- الآلية المستخدمة لإعداد التقارير للعملاء.
- أهداف الرقابة ذات الصلة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف.
- أدوات الرقابة التي افترضنا، عند تصميم النظام، أنها ستُطبق من قبل المنشآت المستفيدة، وهذه الأدوات تم تحديدها، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المذكورة في الوصف المرفق، إلى جانب أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن أن نحققها بمفردنا.
- الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة لدينا، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة التي كانت ذات صلة بمعالجة معاملات العملاء والتقرير عنها.

(٢) ألا يُغفل أو يحرِّف الوصف المرفق المعلومات ذات الصلة بنطاق النظام الموصوف، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعيهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة.

(ب) أن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف المرفق كانت مصممة بشكل مناسب كما في *[التاريخ]*. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن تكون المخاطر التي هددت تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم تحديدها؛

(٢) أن توفر أدوات الرقابة المحددة، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لم تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٤٧)

أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

الأمثلة التوضيحية الآتية للتقارير هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات.

المثال التوضيحي (١): تقرير تأكيد لمراجع المنشأة الخدمية من النوع (٢)

تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المستقل عن
وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية

إلى: المنشأة الخدمية (س)

النطاق

لقد تم تكليفنا بإعداد تقرير عن وصف المنشأة الخدمية (س) لنظامها *[نوع أو اسم النظام]* الخاص بمعالجة معاملات العملاء طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]* وهذا الوصف وارد في الصفحات [ب ب – ج ج] (الوصف)، وعن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف.[١]

مسؤوليات المنشأة الخدمية (س)

إن المنشأة الخدمية (س) هي المسؤولة عن: إعداد الوصف والبيان المرفق به الوارد في الصفحة [أأ]، بما في ذلك اكتمال ودقة وطريقة عرض الوصف والبيان؛ وتقديم الخدمات التي يغطيها الوصف؛ والنص على أهداف الرقابة؛ وتصميم وتطبيق أدوات الرقابة وتشغيلها بفاعلية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الاستقلال ورقابة الجودة

لقد التزمنا بالاستقلالية والمتطلبات الأخلاقية الأخرى الواردة في قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، والتي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.[*]

ويطبق المكتب معيار رقابة الجودة (١)[٢] وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليات مراجع المنشاة الخدمية

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عن وصف المنشأة خدمية (س) وعن تصميم وتشغيل أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف، استناداً إلى إجراءاتنا. وقد قمنا بتنفيذ الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)، "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار منا أن نخطط وننفذ إجراءات للوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كان الوصف يُعد معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكل مناسب وتعمل بفاعلية.

ويشتمل ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عن وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في المنشأة الخدمية على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة عن الإفصاحات الواردة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وتصميم أدوات الرقابة وفاعليتها التشغيلية. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم مراجع المنشأة الخدمية، بما في ذلك تقييم مخاطر ألا يكون الوصف معروضاً بشكل عادل، وألا تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل

---

١ في حالة عدم تضمين بعض عناصر الوصف في نطاق الارتباط، يتم توضيح ذلك في تقرير التأكيد.

* يشير مراجع المنشأة الخدمية إلى التزامه بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

٢ معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

مناسب أو لا تعمل بفاعلية. وتضمنت إجراءاتنا اختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية التي نعتبرها ضرورية لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تحققت. ويتضمن ارتباط التأكيد الذي من هذا النوع أيضاً تقويم العرض العام للوصف، ومدى مناسبة الأهداف المنصوص عليها فيه، ومدى مناسبة الضوابط المحددة من قبل المنشأة الخدمية والمبينة في الصفحة *[أأ]*.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

القيود على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

إن وصف المنشأة الخدمية (س) مُعدٌّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعيهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة. وأيضاً بسبب طبيعتها، فإن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد لا تمنع أو تكشف جميع الأخطاء أو الإغفالات عند معالجة المعاملات أو التقرير عنها. كما إن تعميم أي تقويم لمدى الفاعلية على الفترات المستقبلية يخضع لخطر أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد تصبح غير كافية أو فاشلة.

الرأي

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]*. وفي رأينا، فإنه من جميع الجوانب الجوهرية:

(أ) الوصف يعرض بشكل عادل نظام *[نوع أو اسم النظام]* كما هو مصمم ومطبق خلال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*؛

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم تصميمها بشكل سليم وكانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*؛

(ج) أدوات الرقابة المختبرة، التي كانت لازمة لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت متحققة، كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*.

وصف اختبارات أدوات الرقابة

أدوات الرقابة المحددة التي تم اختبارها وطبيعة وتوقيت ونتائج تلك الاختبارات مذكورة في الصفحات [س س – ص ص].

المستخدمون المستهدفون والغرض

يستهدف هذا التقرير ووصف اختبارات أدوات الرقابة الوارد في الصفحات [س س – ص ص] فقط العملاء الذين قاموا باستخدام نظام *[نوع أو اسم النظام]* الخاص بالمنشأة الخدمية (س) ومراجعي هؤلاء العملاء، الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع عليهما، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للعملاء.

[*توقيع مراجع المنشأة الخدمية*]

[*تاريخ تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية*]

[*عنوان مراجع المنشأة الخدمية*]

المثال التوضيحي (٢): تقرير تأكيد لمراجع المنشأة الخدمية من النوع (١)

تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المستقل عن
وصف أدوات الرقابة وتصميمها

إلى: المنشأة الخدمية (س)

النطاق

لقد تم تكليفنا بإعداد تقرير عن وصف المنشأة الخدمية (س) لنظامها *[نوع أو اسم النظام]* الخاص بمعالجة معاملات العملاء كما في *[التاريخ]* وهذا الوصف وارد في الصفحات [ب ب – ج ج] (الوصف)، وعن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف.[٣]

ونحن لم ننفذ أي إجراءات بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المضمنة في الوصف، وبالتالي، فإننا لا نبدي أي رأي فيها.

مسؤوليات المنشأة الخدمية (س)

إن المنشأة الخدمية (س) هي المسؤولة عن: إعداد الوصف والبيان المرفق به الوارد في الصفحة [أأ]، بما في ذلك اكتمال ودقة وطريقة عرض الوصف والبيان؛ وتقديم الخدمات التي يغطيها الوصف؛ والنص على أهداف الرقابة؛ وتصميم وتطبيق أدوات الرقابة وتشغيلها بفاعلية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الاستقلال ورقابة الجودة

لقد التزمنا بالاستقلالية والمتطلبات الأخلاقية الأخرى الواردة في قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، والتي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.[*]

ويطبق المكتب معيار رقابة الجودة (١)[٤] وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليات مراجع المنشاة الخدمية

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عن وصف المنشأة خدمية (س) وعن تصميم أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف، استناداً إلى إجراءاتنا. وقد قمنا بتنفيذ الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)، "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار منا أن نخطط وننفذ إجراءات للوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كان الوصف يُعد معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكل مناسب من جميع الجوانب الجوهرية.

ويشتمل ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عن وصف أدوات الرقابة وتصميمها في المنشأة الخدمية على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة عن الإفصاحات الواردة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وتصميم أدوات الرقابة. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم مراجع المنشأة الخدمية، بما في ذلك تقييم ألا يكون الوصف معروضاً بشكل عادل، وألا تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب. ويتضمن ارتباط التأكيد الذي من هذا النوع أيضاً تقويم العرض العام للوصف، ومدى مناسبة أهداف الرقابة المنصوص عليها فيه، ومدى مناسبة الضوابط المحددة من قبل المنشأة الخدمية والمبينة في الصفحة *[أأ]*.

وكما هو مذكور أعلاه، فإننا لم ننفذ أي إجراءات بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المضمنة في الوصف، وبالتالي، فإننا لا نبدي أي رأي فيها.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

القيود على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

إن وصف المنشأة الخدمية (س) مُعدٌّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعيهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة. وأيضاً بسبب طبيعتها، فإن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد لا تمنع أو تكشف جميع الأخطاء أو الإغفالات عند معالجة المعاملات أو التقرير عنها.

---

٣ في حالة عدم تضمين بعض عناصر الوصف في نطاق الارتباط، يتم توضيح ذلك في تقرير التأكيد.

* يشير مراجع المنشأة الخدمية إلى التزامه بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

٤ معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

الرأي

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]*. وفي رأينا، فإنه من جميع الجوانب الجوهرية:

(أ) الوصف يعرض بشكل عادل نظام *[نوع أو اسم النظام]* كما هو مصمم ومطبق كما في *[التاريخ]*؛

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت مصممة بشكل مناسب كما في *[التاريخ]*.

المستخدمون المستهدفون والغرض

هذا التقرير يستهدف فقط العملاء الذين قاموا باستخدام نظام *[نوع أو اسم النظام]* الخاص بالمنشأة الخدمية (س) ومراجعيهم الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند التوصل إلى فهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي الخاص بالعملاء.

[*توقيع مراجع المنشأة الخدمية*]

[*تاريخ تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية*]

[*عنوان مراجع المنشأة الخدمية*]

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة أ٥٠)

أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد معدلة لمراجع المنشأة الخدمية

الأمثلة التوضيحية الآتية للتقارير المعدلة هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات. وتستند هذه التقارير إلى الأمثلة التوضيحية للتقارير الوارد في الملحق الثاني.

المثال التوضيحي (١): رأي متحفظ - وصف المنشأة الخدمية للنظام غير معروض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

ينص الوصف المرفق في الصفحة [م ن] على أن المنشأة الخدمية (س) تستخدم أرقام تعريف وكلمات المرور لموظفي التشغيل لمنع الوصول غير المصرح به إلى النظام. واستناداً إلى إجراءاتنا، والتي تضمنت استفسارات من الموظفين وملاحظة الأنشطة، فقد حددنا أن أرقام التعريف وكلمات المرور يتم استخدامها في التطبيقين (أ) و(ب) ولكنها غير مستخدمة في التطبيقين (ج) و(د).

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]* من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

(أ) ...

المثال التوضيحي (٢): رأي متحفظ — أدوات الرقابة غير مصممة بشكل مناسب لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها ستتحقق إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الصفحة [م ن] من الوصف المرفق، فإن المنشأة الخدمية (س) تقوم من وقت لآخر بإدخال تغييرات على برامج التطبيقات لتصحيح أوجه القصور أو لتحسين القدرات. ولا تتضمن الإجراءات المتبعة في تحديد ما إذا كان سيتم إجراء تغييرات، عند تصميم التغييرات وتنفيذها، مراجعتها واعتمادها من قبل الأفراد المصرح لهم بذلك الذين يكونون مستقلين عن أولئك المشاركين في إجراء التغييرات. ولا توجد أيضاً متطلبات محددة لاختبار تلك التغييرات أو تقديم نتائج الاختبارات للأفراد المعنيين قبل تطبيق التغييرات.

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]* من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

(أ) ...

المثال التوضيحي (٣): رأي متحفظ – أدوات الرقابة لم تكن تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة (تقرير من النوع (٢) فقط)

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

تنص المنشأة الخدمية (س) في وصفها على أن لديها أدوات رقابة آلية مطبقة لمطابقة دفعات القرض المستلمة مع المخرجات الناتجة. ورغم ذلك، ووفقاً لما هو مشار إليه في الصفحة [م ن] من الوصف، فإن أدوات الرقابة تلك لم تكن تعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/شهر/سنة بسبب خطأ في البرمجة. وقد أدى ذلك إلى عدم تحقيق هدف الرقابة المتمثل في أن "توفر أدوات الرقابة تأكيداً معقولاً بتسجيل دفعات القرض المستلمة بشكل سليم" خلال الفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/ شهر/سنة. وأدخلت الشركة (س) تغييراً على البرنامج الذي يقوم بالعمليات الحسابية كما في [التاريخ]، وتشير اختباراتنا إلى أنه كان يعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/ شهر/سنة إلى يوم/ شهر/سنة.

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]* من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

...

المثال التوضيحي (٤): رأي متحفظ - مراجع المنشأة الخدمية غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

تنص المنشأة الخدمية (س) في وصفها على أن لديها أدوات رقابة آلية مطبقة لمطابقة دفعات القرض المستلمة مع المخرجات الناتجة. إلا أن السجلات الإلكترونية لأداء هذه المطابقة للفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/شهر/سنة قد حُذِفت نتيجة خطأ في تشغيل الحاسب، ولذلك فلم نكن قادرين على اختبار عمل هذه الأداة الرقابية لتلك الفترة. وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كان هدف الرقابة المتمثل في أن "توفر أدوات الرقابة تأكيداً معقولاً بأن دفعات القرض المستلمة مسجلة بشكل سليم" كان يعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/ شهر/سنة إلى يوم/ شهر/سنة.

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]* من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

(أ) ...

معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠): ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار التأكيد (٣٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد

معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠)

ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري

(يسري هذا المعيار على تقارير التأكيد المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعده)

الفهرس

ينبغي قراءة معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) "*ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري*" جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة*.

مقدمة

١. مع التسليم بوجود علاقة بين انبعاثات الاحتباس الحراري والتغير المناخي، تقوم العديد من المنشآت بالتحديد الكمي لانبعاثات الاحتباس الحراري لأغراض الإدارة الداخلية، والعديد منها يقوم أيضاً بإعداد قائمة الاحتباس الحراري:

(أ) كجزء من نظام الإفصاح التنظيمي؛ أو

(ب) كجزء من برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات؛ أو

(ج) لإعلام المستثمرين وآخرين بشكل اختياري. والإفصاحات الاختيارية قد يتم، على سبيل المثال، نشرها كوثيقة مستقلة؛ أو يتم تضمينها كجزء من تقرير مستديم وأوسع نطاقاً؛ أو تقرير سنوي عن المنشأة؛ أو يتم إعدادها لدعم الإدراج في "السجل الكربوني".

نطاق المعيار

٢. يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن قائمة الاحتباس الحراري.

٣. قد يغطي استنتاج المحاسب القانوني في ارتباط تأكيد ما، معلومات بالإضافة إلى قائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، عندما يرتبط المحاسب القانوني بالتقرير عن تقرير الاستدامة والذي تمثل فيه قائمة الاحتباس الحراري جزءًا واحداً فقط. في مثل تلك الحالات: (راجع: الفقرتين أ١، أ٢)

(أ) يطبق هذا المعيار على إجراءات التأكيد المنفذة فيما يتعلق بقائمة الاحتباس الحراري بخلاف الحالة التي تمثل فيها قوائم الاحتباس الحراري جزءً من معلومات شاملة تخضع للتأكيد؛

(ب) يطبق معيار ارتباط التأكيد (٣٠٠٠)[١] (أو معيار ارتباط تأكيد آخر يتناول موضوعاً محدداً) على إجراءات التأكيد التي تنفذ فيما يتعلق بباقي المعلومات التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني.

٤. لا يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عما يلي، أو لا يوفر ارشادات محددة عنها:

(أ) قوائم الانبعاثات بخلاف قوائم انبعاثات غازات الاحتباس الحراري، مثال أوكسيدات النيتروجين (NOx) وأوكسيدات الكبريت (So2). ومع ذلك يوفر هذا المعيار إرشادات عن تلك الارتباطات[٢]؛ أو

(ب) معلومات أخرى تتعلق بغازات الاحتباس الحراري، مثل دورة حياة المنتج والمعلومات الأساسية الافتراضية ومؤشرات الأداء الرئيسة استناداً إلى بيانات الانبعاثات؛ أو (راجع: الفقرة أ٣)

(ج) الأدوات، أو العمليات أو الآليات، مثل مشاريع التعويض التي تستخدمها منشآت أخرى عند تخفيض الانبعاثات. ومع ذلك، عندما تتضمن قائمة غازات الاحتباس الحراري تخفيضاً للانبعاثات والتي تخضع للتأكيد، فإن متطلبات هذا المعيار تنطبق على تلك الانبعاثات التي تم تخفيضها بحسب مقتضى الحال (انظر الفقرة ٧٦(ف)).

ارتباطات التقرير المباشرة والمستندة إلى الإقرار

٥. أشار إطار ارتباطات التأكيد (إطار التأكيد) إلى أن ارتباط التأكيد إما أن يكون ارتباطاً مستنداً إلى إقرار أو ارتباط إعداد تقرير مباشر. ويتناول هذا المعيار الارتباطات على أساس الارتباطات المستندة إلى الإقرار فقط.[٣]

إجراءات لغرض ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود

٦. يوضح معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) أن ارتباط التأكيد إما ان يكون ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود.[٤] ويتناول هذا المعيار كلاً من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود.

---

(١) معيار ارتباط التأكيد (٣٠٠٠)، ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية.

(٢) ترتبط المركبات الكيميائية NOx (أي، No، NO_2، اللذان يختلفان عن أكسيد النيتروز لغازات الاحتباس الحراري، N2O) وSO_2 "بالمطر الحمضي" وليس التغير المناخي.

(٣) إطار التأكيد، الفقرة ١٠.

(٤) إطار التأكيد، الفقرة ١١.

٧. في كلٍ من ارتباط التأكيد المعقول والتأكيد المحدود لقائمة الاحتباس الحراري، يختار المحاسب القانوني الجمع بين إجراءات التأكيد، والتي تتضمن الجمع بين: التقصي؛ والملاحظة؛ والمصادقة؛ وإعادة العملية الحسابية؛ وإعادة الأداء؛ والإجراءات التحليلية؛ والاستفسار. إن تحديد إجراءات التأكيد التي سيتم تنفيذها على ارتباط معين هي مسألة حكم مهني. ونظراً لأن قوائم الاحتباس الحراري تغطي نطاقاً واسعاً من الظروف، فإن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات من المحتمل أن تختلف بشكلٍ كبير من ارتباط لأخر.

٨. ما لم يُنص على خلاف ذلك، فإن كل متطلب من متطلبات هذا المعيار ينطبق على كلٍ من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود ، ونظراً لأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات التي سينفذها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود سوف تختلف في طبيعتها، وستكون أقل من حيث النطاق مما هو عليه في ارتباط التأكيد المعقول.[٥] وقد تم عرض المتطلبات التي تطبق على أحدهما أو على النوع الآخر من الارتباط في شكل عامودي مع حرف "د" أي (تأكيد محدود) أو"ل" أي (تأكيد معقول) بعد رقم الفقرة. وعلى الرغم من أن بعض الإجراءات تكون مطلوبة فقط لارتباطات التأكيد المعقول، إلا أنها بالرغم من ذلك، قد تكون مناسبة في بعض ارتباطات التأكيد المحدود (انظر أيضاً الفقرة أ٩٠ والتي تحدد الفروق الرئيسة بين الإجراءات الإضافية للمحاسب القانوني فيما يتعلق بارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود فيما يتعلق بقائمة الاحتباس الحراري). (راجع: الفقرتين أ٤، أ٩٠)

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، والإصدارات المهنية الأخرى والمتطلبات الأخرى

٩. على المحاسب القانوني أن يلتزم بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وبهذا المعيار عندما يقوم بتنفيذ ارتباط تأكيد للتقرير عن قائمة الاحتباس الحراري لمنشأة معينة. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) ولا يحل محله، ويتوسع في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) على ارتباط تأكيد للتقرير على قائمة الاحتباس الحراري لمنشأة معينة. (راجع: الفقرة أ١٧)

١٠. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباط التأكيد (٣٠٠٠)، من بين أمور أخرى، الالتزام بمتطلبات قواعد سلوك وآداب المهنة[*]، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات النظامية أو التنظيمية التي لها نفس متطلبات قواعد سلوك وآداب المهنة على الأقل[٦]. ويتطلب أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في مكتب يطبق معيار رقابة الجودة رقم (١)[٧] أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات النظامية أو التنظيمية التي لها نفس متطلبات معيار رقابة الجودة رقم (١) على الأقل. (راجع: الفقرتين أ٥، أ٦)

١١. عندما يخضع الارتباط لأنظمة أو لوائح محلية أو لأحكام برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات، فلا يجب أن يتجاوز هذا المعيار تلك الأنظمة أو اللوائح أو الأحكام. وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو الأحكام المحلية لبرنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات تختلف عن هذا المعيار، فيجب تنفيذ الارتباط وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأحكام المحلية والتي لن تلتزم آلياً بهذا المعيار. ويحق للمحاسب القانوني أن يلتزم بهذا المعيار، بالإضافة إلى الأنظمة واللوائح والأحكام المحلية لبرنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات فقط، عندما يتم الوفاء بجميع المتطلبات المنطبقة في هذا المعيار. (راجع: الفقرة أ٧)

تاريخ السريان

١٢. يسري هذا المعيار على تقارير التأكيد المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعده.

الأهداف

١٣. فيما يلي أهداف المحاسب القانوني:

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول أو محدود، بحسب مقتضى الحال، عما إذا كانت قائمة احتباس حراري خالية من تحريف جوهري، بسبب غش أو خطأ، الأمر الذي يمكّن المحاسب القانوني من إبداء استنتاج ينقل ذلك المستوى من التأكيد؛

(ب) إعداد تقرير معين، وفقاً لنتائج المحاسب القانوني، عمّا إذا كان:

---

(٥) إطار التأكيد، الفقرة ٥٣، ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٣٧.

(*) يجب أن يشير المراجع إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

(٦) معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتين ٤ و٦.

(٧) معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتين ٣(ب) و٣١(أ)، ومعيار رقابة الجودة رقم (١).

(١) في حالة ارتباط التأكيد المعقول، قائمة الاحتباس الحراري تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛ أو

(٢) في حالة ارتباط التأكيد المحدود، قد علم المحاسب القانوني عن أي أمر جعله يعتقد، استناداً إلى الإجراءات المتخذة والأدلة التي تم الحصول عليها، بأن قائمة الاحتباس الحراري لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛

(ج) الإبلاغ بحسب ما يقضي به هذا المعيار، وفقاً لنتائج المحاسب القانوني.

التعريفات

١٤. لأغراض هذا المعيار، يكون للمصطلحات الآتية المعاني الموضحة أدناه:[٨]

(أ) الضوابط المنطبقة: هي الضوابط المستخدمة من قبل المنشأة لقياس وإعداد التقارير حول انبعاثاتها في قائمة الاحتباس الحراري.

(ب) الإقرارات: هي الإقرارات التي تدلي بها المنشأة، سواء كانت صريحة أو غير ذلك، الممثلة في قائمة الاحتباس الحراري، والتي يستخدمها المحاسب القانوني لدراسة الأنواع المختلفة للتحريفات المحتملة التي قد تحدث.

(ج) سنة الأساس: هي سنة محددة أو متوسط سنوات متعددة يتم وفقاً لها مقارنة انبعاثات المنشأة عبر الوقت.

(د) الحدود المعينة والتعامل: هو نظام يحدد حدود الانبعاثات الإجمالية، ويخصص الانبعاثات المسموح بها للمشاركين، ويسمح لهم بالتعامل مع الانبعاثات المسموح بها وحصص الانبعاثات مع بعضهم البعض.

(ه) المعلومات المقارنة: هي المبالغ والإفصاحات المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري، فيما يتعلق بواحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

(و) الانبعاثات: هي الاحتباس الحراري الذي انبعث، خلال الفترة ذات العلاقة، إلى الجو أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم التقاطها وتوجيهها نحو حوض معين. ويمكن تصنيف الانبعاثات إلى:

- انبعاثات مباشرة (تعرف أيضاً بانبعاثات النطاق (١))، وهي انبعاثات من المصادر التي تمتلكها المنشأة أو تسيطر عليها. (راجع: الفقرة أ٨)
- انبعاثات غير مباشرة، وهي الانبعاثات الناتجة عن نشاطات المنشأة، ولكنها تحدث من مصادر تمتلكها أو تسيطر عليها منشأة أخرى. ويمكن أن تصنف الانبعاثات غير المباشرة أيضاً إلى:
  - انبعاثات النطاق (٢) وهي الانبعاثات المصاحبة للطاقة التي تنقل إلى المنشأة ويتم استهلاكها من قبل المنشأة. (راجع: الفقرة أ٩)
  - انبعاثات النطاق (٣) وهي جميع الانبعاثات الأخرى غير المباشرة. (راجع: الفقرة أ١٠)

(ز) البنود المقتطعة من الانبعاثات: أي بند مشمول في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة والذي يتم اقتطاعه من مجموع الانبعاثات المُبلغ عنها، ولكنه ليس عبارة عن انبعاثات مزالة؛ وغالباً ما يتضمن شراء حصص متوازنة، لكن يمكن أن يتضمن أيضاً مجموعة متنوعة من الأدوات أو الآليات الأخرى مثل حصص وحدود الأداء المسموحة المعترف بها من قبل خطة تنظيمية أو خطة أخرى تكون المنشأة جزءًا منها. (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

(ح) عامل الانبعاثات: هو عامل حسابي أو نسبة رياضية لتحويل مقياس نشاط معين (على سبيل المثال، لترات من الوقود المستهلك أو كيلومترات من مسافة مقطوعة أو عدد الحيوانات في مزرعة تربية الحيوانات أو أطنان من المنتجات المصنوعة) إلى تقدير معين لكمية الاحتباس الحراري المرتبطة بذلك النشاط.

(ط) برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات: هو برنامج قائم على أساس السوق يستخدم للسيطرة على الاحتباس الحراري من خلال توفير حوافز اقتصادية لتحقيق تخفيضات في انبعاثات تلك الغازات.

---

[٨] تُطبق التعريفات الواردة في معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) على هذا المعيار.

(ي) المنشأة: هي منشأة قانونية أو منشأة اقتصادية أو جزء قابل للتحديد من منشأة قانونية أو اقتصادية (على سبيل المثال، معمل منفرد أو أي شكل من أشكال المرافق الأخرى مثل موقع مكب النفايات) أو خليط من المنشآت القانونية أو المنشآت الأخرى أو أجزاء من تلك المنشآت (على سبيل المثال، مشروع مشترك) التي ترتبط بها الانبعاثات في قائمة الاحتباس الحراري.

(ك) الغش: هو فعل متعمد من قبل واحد أو أكثر من الأفراد الذين يعملون في الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، أو الموظفين أو أطراف ثالثة، والذي ينطوي على اللجوء إلى الخداع لتحقيق منفعة غير قانونية أو غير مشروعة.

(ل) الإجراءات الأخرى: هي إجراءات يتم اتخاذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، بما في ذلك اختبارات الرقابة (إن وجدت) واختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية.

(م) قائمة الاحتباس الحراري: هي قائمة تعرض العناصر الأساسية وتقيس انبعاثات الاحتباس الحراري للمنشأة لفترة معينة (تعرف أحياناً بمخزون الانبعاثات)، وتعرض عندما يكون ذلك منطبقاً، المعلومات المقارنة والإيضاحات التي تشمل ملخصاً للسياسات المهمة للتحديد الكمي والتقرير. وقد تتضمن قائمة الاحتباس الحراري أيضاً قائمة مصنفة بعمليات الإزالة أو البنود المقتطعة من الانبعاثات. وعندما لا يغطي الارتباط كامل قائمة الاحتباس الحراري، فإن "قائمة الاحتباس الحراري" تقرأ على أنها ذلك الجزء الذي يغطيه الارتباط. وتكون قائمة الاحتباس الحراري هي "معلومات الموضوع" للارتباط.[٩]

(ن) الاحتباس الحراري: ثاني أوكسيد الكربون (CO_2) وأي غازات أخرى يجب تضمينها وفق الضوابط المنطبقة في قائمة الاحتباس الحراري، مثل: الميثان وأوكسيد النيتروز، وسلفور هيكسا فلوريد، وكربونات هيدرو فلورو، وكربونات بيرفلورو، وكربونات كلورو فلورو. وغالباً ما يعبر عن الغازات باستثناء ثاني أوكسيد الكربون بمعادلات ثاني أوكسيد الكربون (CO_2-e).

(س) الحدود التنظيمية: الحدود التي تحدد العمليات التي يتم تضمينها في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة.

(ع) الأهمية النسبية للأداء: الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني في مستوى أقل من الأهمية النسبية لقائمة الاحتباس الحراري من أجل تقليل احتمالية أن يتجاوز مجموع التحريفات الجوهرية غير المكتشفة وغير المصححة الأهمية النسبية لقائمة الاحتباس الحراري إلى مستوى متدني مناسب. وتشير الأهمية النسبية للأداء أيضاً، عندما يكون ذلك منطبقاً، إلى الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بأقل من مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات.

(ف) شراء الحصص الموازنة: اقتطاع انبعاثات تدفع فيه المنشأة مقابل تقليل انبعاثات منشأة أخرى (تخفيض الانبعاثات) أو زيادة عمليات الإزالة لمنشأة أخرى (عمليات تحسين الإزالة)، مقارنةً بخط الأساس الافتراضي. (راجع: الفقرة أ١٣)

(ص) قياس الكمية: هي عملية تحديد كمية الاحتباس الحراري المرتبطة بالمنشأة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، كغازات منبعثة أو (مزالة) حسب مصادر (أو أحواض) معينة.

(ق) عمليات الإزالة: الاحتباس الحراري الذي قامت المنشأة، خلال الفترة بإزالته من الجو، أو الذي كان سينبعث إلى الجو لو لم يتم التقاطه وتوجيهه نحو حوض معين. (راجع: الفقرة أ١٤)

(ر) المرافق المهمة: مرافق ذات أهمية خاصة بسبب حجم انبعاثاتها مقارنةً بمجموع الانبعاثات المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري أو بسبب طبيعتها الخاصة أو بسبب الظروف التي تؤدي إلى نشوء مخاطر تحريف جوهري محدد. (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

(ش) الحوض: وحدة أو آلية مادية تزيل الاحتباس الحراري من الجو.

(ت) المصدر: وحدة أو آلية مادية تطلق الاحتباس الحراري إلى الجو.

(ث) نوع الانبعاثات: تصنيف الانبعاثات استناداً، على سبيل المثال إلى مصدر الانبعاثات أو نوع الغاز أو المنطقة أو المرافق.

---

(٩) إطار التأكيد، الفقرة ٨.

المتطلبات

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

١٥. يجب على المحاسب القانوني ألا يقر بالالتزام بهذا المعيار ما لم يلتزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠). (راجع: الفقرات أ٥، أ٦، أ١٧، أ٢١، أ٢٢، أ٣٧، أ١٢٧)

قبول الارتباط والاستمرار فيه

المهارات والمعارف والخبرات

١٦. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن:

(أ) يمتلك مهارات ومعارف وخبرات كافية تتعلق بالتأكيد، بالإضافة إلى كفاءة كافية في قياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها، وتحمل المسؤولية عن استنتاج التأكيد؛

(ب) يقتنع بأن فريق الارتباط وأي خبراء خارجيين تابعين للمحاسب القانوني يمتلكون بشكل جماعي الكفاءات المهنية اللازمة، لقياس كمية الانبعاثات وإعداد التقرير عنها وللقيام بأعمال التأكيد، من أجل تنفيذ ارتباط التأكيد وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)

الشروط المسبقة للارتباط

١٧. من أجل إثبات ما إذا كانت الشروط المسبقة للارتباط قائمة:

(أ) يجب أن يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط بأن كلاً من قائمة الاحتباس الحراري والارتباط لهما نطاق كافٍ بشكل مفيد للمستخدمين المستهدفين، مع الأخذ في الحسبان بشكل خاص ما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٠)

(١) إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري ستستبعد الانبعاثات المهمة التي تم قياس كميتها، أو التي يمكن بسهولة قياس كميتها: ما إذا كانت عمليات الاستبعاد تلك تُعد معقولة في ظل الظروف المحددة؛

(٢) إذا كان الارتباط سيستبعد التأكيد فيما يتعلق بالانبعاثات المهمة التي يتم إعداد التقارير عنها من قبل المنشأة؛ ما إذا كانت عمليات الاستبعاد تلك تُعد معقولة في ظل الظروف المحددة؛

(٣) إذا كان الارتباط سيتضمن تأكيداً فيما يتعلق بالبنود المقتطعة من الانبعاثات: ما إذا كانت طبيعة التأكيد الذي سوف يصل إليه المحاسب القانوني فيما يتعلق بالبنود المقتطعة والمحتوى المقصود لتقرير التأكيد فيما يتعلق بها واضحاً ومعقولاً في ظل الظروف المحددة ومفهوماً من قبل الطرف المتعاقِد. (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

(ب) عند تقويم مدى ملائمة الضوابط المنطبقة، بحسب ما يقتضي معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)،[١٠] يحدد المحاسب القانوني ما إذا كانت الضوابط تشمل كحد أدنى ما يلي: (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٦)

(١) طريقة تحديد الحدود التنظيمية للمنشأة؛ (راجع: الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)

(٢) الاحتباس الحراري الذي سيتم المحاسبة عنه؛

(٣) الطرق المقبولة لقياس الكمية، بما في ذلك طرق إجراء تعديلات على سنة الأساس (إذا كانت منطبقة)؛

(٤) إفصاحات وافية بحيث يمكن للمستخدمين المستهدفين فهم الاجتهادات المهمة التي تتخذ في إعداد قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٢٩–أ٣٤).

(ج) يجب أن يحصل المحاسب القانوني على موافقة المنشأة على أنها تقر بعلمها وفهمها لمسؤوليتها عما يلي:

---

[١٠] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٩.

(١) تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية والمحافظة عليها، التي ترى المنشأة أنها ضرورية للمساعدة في إعداد قائمة احتباس حراري خالية من تحريف جوهري، سواء بسبب غش أو خطأ؛

(٢) إعداد قائمة الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المنطبقة؛ (راجع: الفقرة أ٣٥)

(٣) الإشارة إلى الضوابط المنطبقة التي استخدمتها في قائمة الاحتباس الحراري، أو وصفها، عندما لا يكون من الواضح بسهولة من ظروف الارتباط من هي الجهة التي قامت بوضعها. (راجع: الفقرة أ٣٦)

الاتفاق على شروط الارتباط

١٨. تشمل شروط الارتباط المتفق عليها التي يتطلبها معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)[١١]: (راجع: الفقرة أ٣٧)

(أ) هدف ونطاق الارتباط؛

(ب) مسؤوليات المحاسب القانوني؛

(ج) مسؤوليات المنشأة، بما فيها تلك المذكورة في الفقرة ١٧(ج)؛

(د) تحديد الضوابط المنطبقة لإعداد قائمة الاحتباس الحراري؛

(ه) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقارير سوف يصدرها المحاسب القانوني، وعبارة تفيد أنه قد تكون هناك ظروفاً قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين؛

(و) إقرار يفيد بموافقة المنشأة على تقديم إفادات مكتوبة عند انتهاء الارتباط.

التخطيط

١٩. عند التخطيط للارتباط حسبما هو مطلوب بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)،[١٢] يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٣٨ – أ٤١)

(أ) تحديد خصائص الارتباط التي تحدد نطاقه؛

(ب) التحقق من أهداف التقرير الخاصة بالارتباط من أجل التخطيط لتوقيت الارتباط وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛

(ج) النظر في العوامل التي تُعد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، مهمة في إدارة جهود فريق الارتباط؛

(د) النظر في نتائج إجراءات قبول أو استمرار الارتباط، وعندما يكون ذلك منطبقاً، النظر فيما إذا كانت المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي يؤديها الشريك المسؤول عن الارتباط للمنشأة تعد معرفة ملائمة؛

(ه) التحقق من طبيعة وتوقيت وحجم الموارد الضرورية لتنفيذ الارتباط، بما في ذلك مشاركة الخبراء والمحاسبين القانونيين الآخرين؛ (راجع: الفقرتين أ٤٢، أ٤٣)

(و) تحديد تأثير وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة، إن وجدت، على الارتباط.

الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ الارتباط

تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للأداء عند تخطيط الارتباط

٢٠. عند وضع الاستراتيجية العامة للارتباط، يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية لقائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٤٤ – أ٥٠)

---

(١١) معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٠.
(١٢) معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢.

٢١. يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية للأداء لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهري وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى.

التنقيح مع التقدم في الارتباط

٢٢. يجب على المحاسب القانوني مراجعة الأهمية النسبية لقائمة الاحتباس الحراري في حال إحاطته بمعلومات جديدة أثناء تنفيذ الارتباط والتي كانت ستجعله يحدد كمية مختلفة بشكل مبدئي. (راجع: الفقرة أ٥١)

فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها

٢٣. يجب على المحاسب القانوني فهم ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٥٢، أ٥٣)

(أ) العوامل الصناعية والتنظيمية ذات الصلة والعوامل الخارجية الأخرى بما في ذلك الضوابط المنطبقة.

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

١) طبيعة العمليات التي تتضمنها الحدود التنظيمية للمنشأة بما في ذلك: (راجع: الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)

أ- مصادر واكتمال الانبعاثات، والأحواض والبنود المقتطعة للانبعاثات، إن وجدت؛

ب- مساهمة كل منها في الانبعاثات الكلية للمنشأة؛

ج- حالات عدم التأكد المصاحبة للكميات التي يتم التقرير عنها في قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٥٤ – أ٥٩)

٢) التغيرات عن الفترة السابقة في طبيعة أو نطاق العمليات، بما في ذلك ما إذا كان هناك أي عمليات دمج أو عمليات استهلاك أو بيع لمصادر الانبعاثات أو الحصول على مصادر خارجية ذات انبعاثات مهمة؛

٣) تكرار وطبيعة انقطاع العمليات. (راجع: الفقرة أ٦٠)

(ج) اختيار وتطبيق المنشأة لطرق قياس الكمية وسياسات إعداد التقارير، بما في ذلك أسباب التغيرات التي تطرأ على تلك الطرق والسياسات وإمكانية تكرار حساب الانبعاثات ضمن قائمة الاحتباس الحراري.

(د) متطلبات الضوابط المنطبقة المتعلقة بالتقديرات، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة.

(ه) هدف واستراتيجية المنشأة الخاصة بتغير المناخ، إن وجدت، والمخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية ذات العلاقة والمخاطر المتعلقة بالسمعة. (راجع: الفقرة أ٦١)

(و) الإشراف على المعلومات الخاصة بالانبعاثات داخل المنشأة، والمسؤولية عنها.

(ز) ما إذا كانت لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، وإذا كان الحال كذلك، أنشطتها ونتائجها الرئيسة المتعلقة بالانبعاثات.

إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

٢٤. يجب أن تتضمن إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإجراءات تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها ما يلي: (راجع: الفقرات أ٥٢، أ٥٣، أ٦٢)

(أ) طرح الأسئلة والاستفسارات على الأشخاص الموجودين في المنشاة والذين، بحسب حكم المحاسب القانوني، لديهم معلومات من المحتمل أن تساعد في تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش أو الخطأ.

(ب) الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات أ٦٣ – أ٦٥)

(ج) الملاحظة والتقصي. (راجع: الفقرات أ٦٦ – أ٦٨)

التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية في المنشأة

تأكيد محدود	تأكيد معقول
٢٥د. فيما يخص الرقابة الداخلية المتعلقة بقياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها كأساس لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى الفهم من خلال الاستعلام عن: (راجع: الفقرات أ٥٢ – أ٥٣، أ٦٩ – أ٧٠) (أ) بيئة الرقابة؛ (ب) نظام المعلومات، بما في ذلك العمليات التجارية ذات العلاقة والإبلاغ عن أدوار ومسؤوليات إعداد تقرير عن الانبعاثات وأمور مهمة مرتبطة بإعداد تقرير عن الانبعاثات؛ (ج) نتائج آلية تقييم مخاطر المنشأة.	٢٥ل. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للمكونات الآتية للرقابة الداخلية في المنشأة المتعلقة بقياس كمية الانبعاثات وإعداد تقرير عنها كأساس لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها: (راجع: الفقرات أ٥٢ – أ٥٣، أ٧٠) (أ) بيئة الرقابة؛ (ب) نظام المعلومات، بما في ذلك العمليات التجارية ذات العلاقة والإبلاغ عن أدوار ومسؤوليات إعداد تقرير عن الانبعاثات وأمور مهمة مرتبطة بإعداد تقرير عن الانبعاثات؛ (ج) نتائج آلية تقييم مخاطر المنشأة؛ (د) أنشطة الرقابة ذات الصلة بالارتباط، التي يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري فهمها من أجل تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وتصميم إجراءات أخرى استجابة للمخاطر المقيَّمة. ولا يتطلب ارتباط التأكيد فهم جميع أدوات الرقابة المتعلقة بكل نوع مهم من الانبعاثات والإفصاحات في قائمة الاحتباس الحراري أو إلى كل إقرار مرتبط بها؛ (راجع: الفقرتين أ٧١، أ٧٢) (ه) متابعة أدوات الرقابة.
	٢٦ل. عند التوصل إلى الفهم المطلوب في الفقرة ٢٥م، يجب على المحاسب القانوني تقويم تصميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا تم تنفيذها من خلال اتخاذ إجراءات معينة بالإضافة إلى طرح الاستفسارات على موظفي المنشأة. (راجع: الفقرتين أ٥٢، أ٥٣)

إجراءات أخرى للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

٢٧. إذا قام الشريك المسؤول عن الارتباط بارتباطات أخرى لصالح المنشأة، فيجب أن يبحث فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها تعد ذات صلة بتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. (راجع: الفقرة أ٧٣)

٢٨. يجب على المحاسب القانوني أن يوجه مجموعة من الاستفسارات للإدارة وآخرين داخل المنشأة بحسب مقتضى الحال، لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي غش فعلي أو مشتبه به أو مزعوم، أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، يوثر على قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٨٤ – أ٨٦)

٢٩. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الأخرين في فريق الارتباط وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني أن يناقشوا احتمالية تعرض قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة لتحريفات جوهرية بسبب غش أو خطأ، وتطبيق الضوابط المنطبقة على حقائق وظروف المنشأة. ويجب أن يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط الأمور التي يجب إبلاغها لأعضاء فريق الارتباط، ولأي خبراء خارجيين يستعين بهم المحاسب القانوني لم يشتركوا في النقاش.

٣٠. يجب أن يُقوّم المحاسب القانوني ما إذا كانت أساليب قياس الكمية وسياسات إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك تحديد الحدود التنظيمية للمنشأة، مناسبة لعملياتها ومتوافقة مع الضوابط المنطبقة ومع سياسات قياس الكمية وإعداد التقارير المستخدمة في القطاع ذي الصلة وفي الفترات السابقة.

تنفيذ إجراءات في الموقع ضمن مرافق المنشأة

٣١. يجب أن يحدد المحاسب القانوني ما إذا كان تنفيذ الإجراءات في الموقع ضمن المرافق المهمة في ظروف الارتباط يعد أمراً ضرورياً. (راجع: الفقرات أ١٥، أ١٦، أ٧٤ – أ٧٧)

المراجعة الداخلية

٣٢. عندما يكون لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية ذات صلة بالارتباط، فيجب على المحاسب القانوني ما يلي (راجع: الفقرة أ٧٨):

(أ) تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل محدد لوظيفة المراجعة الداخلية، وإلى أي حد سيتم استخدامه؛

(ب) عند استخدام عمل محدد لوظيفة المراجعة الداخلية، تحديد ما إذا كان ذلك العمل مناسباً لأغراض الارتباط.

تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

تأكيد محدود	تأكيد معقول
٣٣د. يجب على المحاسب القانوني تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها: (أ) على مستوى قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرتين أ٧٩، أ٨٠) (ب) للأنواع المهمة من الانبعاثات والإفصاحات (راجع: الفقرة أ٨١)، كأساس لتصميم وتنفيذ إجراءات معينة تكون طبيعتها وتوقيتها ومداها: (ج) سريعة التجاوب مع مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة؛ (د) تسمح للمحاسب القانوني بالحصول على تأكيد محدود عما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.	٣٣ل.يجب على المحاسب القانوني تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها: (أ) على مستوى قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرتين أ٧٩، أ٨٠) (ب) على مستوى الإقرارات للأنواع المهمة من الانبعاثات والإفصاحات، (راجع: الفقرتين أ٨١، أ٨٢) كأساس لتصميم وتنفيذ إجراءات معينة تكون طبيعتها وتوقيتها ومداها: (راجع: الفقرة أ٨٣) (ج) سريعة التجاوب مع مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة؛ (د) تسمح للمحاسب القانوني بالحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

أسباب مخاطر التحريف الجوهري

٣٤. عند تنفيذ الإجراءات المطلوبة في الفقرتين ٣٣د أو ٣٣ل، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان على الأقل العوامل الآتية: (راجع: الفقرات أ٨٤ – أ٨٩)

(أ) احتمال وجود تحريف متعمد في قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرات أ٨٤ – أ٨٦)

(ب) احتمال عدم الالتزام بأحكام تلك الأنظمة واللوائح المعروفة عموماً بتأثيرها المباشر على محتوى قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرة ٨٧)

(ج) احتمال حذف انبعاثات مهمة ممكنة؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(أ))

(د) التغيرات الاقتصادية أو التنظيمية المهمة؛ (راجع: الفقرة أ٨٨ (ب))

(ه) طبيعة العمليات؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(ج))

(و) طبيعة طرق قياس الكميات؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(د))

(ز) درجة التعقيد في تعيين الحدود التنظيمية وما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة مشاركة؛ (راجع: الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)

(ح) ما إذا كان هناك انبعاثات مهمة خارج السياق العادي لأعمال المنشأة، أو تظهر بأنها انبعاثات غير عادية؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(هـ))

(ط) درجة التقدير الشخصي في قياس الانبعاثات؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(هـ))

(ي) ما إذا كانت انبعاثات النطاق (٣) مشمولة في قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(و))

(ك) كيفية قيام المنشأة بإعداد التقديرات المهمة والبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات. (راجع: الفقرة أ٨٨(ز))

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة والإجراءات الإضافية

٣٥. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ الاستجابات الكلية لمعالجة مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٩٠–أ٩٣)

٣٦. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية تتواكب طبيعتها وتوقيتها ومداها مع المخاطر المقيَّمة، مع الأخذ في الحسبان مستوى التأكيد المطلوب، المعقول أو المحدود، بحسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرة أ٩٠)

تأكيد محدود	تأكيد معقول
٣٧د. عند تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية وفقاً للفقرة ٣٦، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٩٠ – أ٩٤) (أ) النظر في أسباب التقييم المحدد لمخاطر التحريف الجوهري بالنسبة للأنواع المهمة من الانبعاثات والإفصاحات؛ (راجع: الفقرة أ ٩٥) (ب) الحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المحاسب القانوني للمخاطر. (راجع: الفقرة أ٩٧)	٣٧ل. عند تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية وفقاً للفقرة ٣٦، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٩٠ – أ٩٤) (أ) النظر في أسباب التقييم المحدد لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات للأنواع المهمة من الانبعاثات والإفصاحات، بما في ذلك: (راجع: الفقرة أ ٩٥) ١) احتمال وجود تحريفات جوهرية نتيجة خصائص محددة لنوع الانبعاث أو الإفصاح ذي العلاقة (أي المخاطر الملازمة)؛ ٢) ما إذا كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى؛ (راجع: الفقرة أ٩٦) (ب) الحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المحاسب القانوني للمخاطر. (راجع: الفقرة أ٩٧)

	اختبارات أدوات الرقابة ٣٨ل.يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة بغرض الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بخصوص الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة إذا: (راجع: الفقرة أ٩٠(أ)) (أ) كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى؛ أو (راجع: الفقرة أ٩٦) (ب) كانت الإجراءات الأخرى بخلاف اختبارات أدوات الرقابة لا يمكن بمفردها توفير ما يكفي من الأدلة المناسبة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرة أ٩٨) ٣٩ل.إذا تم اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المحاسب القانوني الاعتماد عليها، فيجب على المحاسب القانوني إجراء استفسارات محددة لفهم هذه الأمور وتبعاتها المحتملة، ويجب أن يحدد ما إذا: (راجع: الفقرة أ٩٠) (أ) كانت اختبارات أدوات الرقابة التي تم تنفيذها توفر أساساً مناسباً للاعتماد على أدوات الرقابة؛ أو (ب) كان من الضروري إجراء اختبارات إضافية لأدوات الرقابة؛ أو (ج) كان يجب معالجة المخاطر المحتملة للتحريفات الجوهرية باستخدام إجراءات أخرى. *إجراءات أخرى بخلاف اختبارات أدوات الرقابة* ٤٠ل.بصرف النظر عن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ اختبارات للتفاصيل أو إجراءات تحليلية بالإضافة إلى اختبارات أدوات الرقابة، إن وجدت، لكل نوع من الأنواع المهمة من الانبعاثات والإفصاحات. (راجع: الفقرتين أ٩٠، أ٩٤) ٤١ل.يجب على المحاسب القانوني الأخذ في الحسبان ما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات مصادقة خارجية. (راجع: الفقرتين أ٩٠، أ٩٩)
تنفيذ إجراءات تحليلية استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة ٤٢د.عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٩٠(ج)، أ١٠٠– أ١٠٢) (أ) تحديد مدى ملاءمة الإجراءات التحليلية المحددة، مع الأخذ في الحسبان مخاطر	*تنفيذ إجراءات تحليلية استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة* ٤٢ل.عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٩٠(ج)، أ١٠٠ – أ١٠٢) (أ) تحديد مدى ملاءمة الإجراءات التحليلية المحددة لإقرارات معينة، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة واختبارات التفاصيل، إن وجدت، لهذه الإقرارات؛ (ب) تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات التي من خلالها وضع المحاسب القانوني تصوره للكميات أو النسب المسجلة، مع الأخذ

التحريف الجوهري المقيّمة واختبارات التفاصيل، إن وجدت؛

(ب) تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات التي من خلالها طور المحاسب القانوني تصوره للكميات أو النسب المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصادر المعلومات المتاحة وإمكانية مقارنتها وطبيعتها ومدى ملاءمتها، إضافة إلى أدوات الرقابة على الإعداد؛

(ج) وضع تصور معين فيما يخص الكميات أو النسب المسجلة.

٤٣م. إذا حددت الإجراءات التحليلية تقلبات أو علاقات غير متسقة مع معلومات أخرى ذات علاقة أو مختلفة بشكل كبير عن الكميات أو النسب المتوقعة، فيجب على المحاسب القانوني الاستفسار من المنشأة حول هذه الاختلافات. ويجب أن يدرس المحاسب القانوني الإجابات على هذه الاستفسارات، لتحديد ما إذا كان من الضروري اتخاذ إجراءات أخرى في ظل الظروف المحددة. (راجع: الفقرة أ٩٠(ج))

إجراءات تتعلق بالتقديرات

٤٤د.على أساس مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين أ١٠٣، أ١٠٤)

(أ) تقويم ما إذا:

(١) كانت المنشأة قد طبقت وبشكل مناسب متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات؛

(٢) كانت طرق إعداد التقديرات مناسبة وما إذا كان قد تم تطبيقها باتساق، وما إذا كانت التغيرات، إن وجدت، في التقديرات المقرر عنها أو في طريقة إعدادها مقارنة بالفترة السابقة ملائمة في الظروف المحددة؛

(ب) الأخذ في الحسبان ما إذا كان من الضروري اتخاذ إجراءات أخرى في الظروف المحددة.

في الحسبان مصادر المعلومات المتاحة وإمكانية مقارنتها وطبيعتها ومدى ملاءمتها، إضافة إلى أدوات الرقابة على الإعداد؛

(ج) وضع تصور معين فيما يخص الكميات أو النسب المسجلة بحيث يكون دقيقاً بشكل كافٍ لتحديد التحريفات الجوهرية المحتملة.

٤٣ل.إذا اكتشفت الإجراءات التحليلية تقلبات أو علاقات غير متسقة مع معلومات أخرى ذات علاقة أو مختلفة بشكل كبير عن الكميات أو النسب المتوقعة، يجب على المحاسب القانوني تقصي هذه الاختلافات من خلال: (راجع: الفقرة أ٩٠(ج))

(أ) الاستفسار من المنشأة والحصول على أدلة إضافية متعلقة بإجابات المنشأة؛

(ب) تنفيذ إجراءات أخرى بحسب ما تقتضي الضرورة في الظروف المختلفة.

إجراءات تتعلق بالتقديرات

٤٤ل. على أساس مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا: (راجع: الفقرة أ١٠٣)

(أ) كانت المنشأة قد طبقت وبشكل مناسب متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات؛

(ب) كانت طرق إعداد التقديرات مناسبة وما إذا كان قد تم تطبيقها باتساق، وما إذا كانت التغيرات، إن وجدت، في التقديرات المقرر عنها أو في طريقة إعدادها مقارنةً بالفترة السابقة ملائمة في الظروف المحددة.

٤٥ل.عند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، يجب على المحاسب القانوني القيام بواحد أو أكثر مما يلي، مع الأخذ في الحسبان طبيعة التقديرات: (راجع: الفقرة أ١٠٣)

(أ) فحص كيفية إعداد المنشأة للتقدير والبيانات التي يستند إليها. وعند القيام بذلك، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا:

(١) كانت الطريقة المستخدمة في قياس الكميات مناسبة في ظل الظروف؛

(٢) كانت الافتراضات التي استخدمتها المنشأة معقولة.

(ب) فحص الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة حول كيفية إعداد المنشأة للتقدير، بالإضافة إلى القيام بإجراءات أخرى مناسبة.

	(ج) وضع تقدير مبلغ واحد أو مدى من المبالغ لتقويم تقدير المنشأة من أجل هذا الغرض: (١) إذا استخدم المحاسب القانوني افتراضات أو طرقاً تختلف عن افتراضات المنشأة، فيجب عليه التوصل إلى فهم لافتراضات أو طرق المنشأة بشكل كاف لإثبات أن تقدير المحاسب القانوني الذي يتعلق بمبلغ واحد أو مدى من المبالغ يأخذ في الحسبان المتغيرات ذات العلاقة ولتقويم أي اختلافات مهمة عن تقدير المنشأة المتعلق بمبلغ واحد. (٢) إذا استنتج المحاسب القانوني أنه من المناسب استخدام مدى من المبالغ، فيجب عليه أن يضيق المدى بالاعتماد على الأدلة المتاحة، إلى حين اعتبار أن جميع النتائج المشمولة ضمن المدى تُعدّ نتائج معقولة.

العينات

٤٦. عند استخدام العينات، يجب على المحاسب القانوني، عند تصميم العينة، أن يأخذ في الحسبان الغرض من الإجراء وخصائص المجتمع الذي ستسحب منه العينة. (راجع: الفقرتين أ٩٠(ب)، أ١٠٥)

الغش والأنظمة واللوائح

٤٧. يجب على المحاسب القانوني الاستجابة بشكل مناسب للغش أو الغش المشتبه به، وعدم الالتزام أو عدم الالتزام المشتبه به بالأنظمة واللوائح المحددة خلال الارتباط. (راجع: الفقرتين أ١٠٦، أ١٠٧)

تأكيد محدود	تأكيد معقول
إجراءات تتعلق بآلية تجميع قائمة الاحتباس الحراري	*إجراءات تتعلق بآلية تجميع قائمة الاحتباس الحراري*
٤٨د.يجب أن تشمل إجراءات المحاسب القانوني الإجراءات الآتية المرتبطة بآلية تجميع قائمة الاحتباس الحراري ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٠٨)	٤٨ل.يجب أن تشمل إجراءات المحاسب القانوني الإجراءات الآتية المرتبطة بآلية تجميع قائمة الاحتباس الحراري ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٠٨)
(أ) موافقة أو مطابقة قائمة الاحتباس الحراري مع السجلات الأساسية؛	(أ) موافقة أو مطابقة قائمة الاحتباس الحراري مع السجلات الأساسية؛
(ب) التوصل، من خلال الاستفسار من المنشأة، إلى فهم للتعديلات المهمة التي أجريت خلال إعداد قائمة الاحتباس الحراري والأخذ في الحسبان ما إذا كان من الضروري اتخاذ إجراءات أخرى في ظل الظروف المختلفة.	(ب) اختبار التعديلات المهمة التي أجريت خلال إعداد قائمة الاحتباس الحراري.
تحديد ما إذا كان من الضروري اتخاذ إجراءات إضافية في ارتباط تأكيد محدود	*إعادة النظر في تقييم المخاطر عند القيام بارتباط تأكيد معقول*
٤٩د. إذا علم المحاسب القانوني بأي أمر (أمور) يجعله يعتقد بأن قائمة الاحتباس الحراري قد يشوبها تحريفات جوهرية،	٤٩ل. يمكن أن يتغير تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات خلال التقدم في الارتباط مع الحصول على المزيد من الأدلة. وفي الحالات التي يحصل فيها المحاسب القانوني على أدلة معينة من تنفيذ إجراءات

فيجب عليه تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية ليتمكن من: (راجع: الفقرتين أ١٠٩، أ١١٠) (أ) استنتاج أن الأمر (الأمور) ليس من المرجح أن يؤدي إلى تحريفات جوهرية في قائمة الاحتباس الحراري؛ أو (ب) تحديد الأمر (الأمور) الذي يؤدي إلى تحريفات جوهرية في قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرة أ١١١)	إضافية، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة، والتي لا يكون أي منها متسقاً مع الأدلة التي استند إليها المحاسب القانوني مسبقاً في تقييمه، فيجب على المحاسب القانوني أن يعيد النظر في التقييم ويعدل الإجراءات المخطط لها وفقاً لذلك. (راجع: الفقرة أ١٠٩)

تجميع التحريفات الجوهرية المكتشفة

٥٠. يجب على المحاسب القانوني أن يجمع التحريفات التي اكتشفها خلال الارتباط، باستثناء تلك التحريفات التي من الواضح أنها ليست ذات شأن. (راجع: الفقرة أ١١٢)

النظر في التحريفات المكتشفة مع التقدم في الارتباط

٥١. يجب على المحاسب القانوني أن يحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإعادة النظر في الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط إذا:

(أ) أشارت طبيعة التحريفات المكتشفة وظروف حدوثها إلى وجود تحريفات أخرى يمكن أن تعد عند جمعها مع التحريفات المجمعة خلال الارتباط بأنها تحريفات جوهرية؛ أو

(ب) بلغ مجموع التحريفات المجمعة خلال الارتباط مستوى الأهمية النسبية المحدد وفقاً للفقرات ٢٠ – ٢٢ من هذا المعيار.

٥٢. إذا قامت المنشأة، بناءً على طلب المحاسب القانوني، باختبار نوع معين من الانبعاثات أو الإفصاحات وتصحيح التحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها، فيجب على المحاسب القانوني اتخاذ إجراءات معينة متعلقة بالعمل الذي أنجزته المنشأة لتحديد ما إذا كان لا يزال يوجد تحريفات جوهرية.

الإبلاغ عن التحريفات الجوهرية وتصحيحها

٥٣. يجب على المحاسب القانوني أن يقوم في الوقت المناسب بالإبلاغ عن جميع التحريفات التي تتجمع خلال الارتباط للمستوى المناسب في المنشأة، ويجب أن يطلب من المنشأة تصحيح تلك التحريفات.

٥٤. إذا رفضت المنشأة تصحيح بعض أو جميع التحريفات التي أبلغ عنها المحاسب القانوني، فيجب أن يفهم المحاسب القانوني أسباب المنشأة وراء عدم إجراء التصحيحات وأن يأخذ ذلك في الحسبان عند تكوين استنتاجه.

تقويم تأثير التحريفات غير المصححة

٥٥. قبل تقويم تأثير التحريفات غير المصححة، يجب أن يعيد المحاسب القانوني تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرات ٢٠–٢٢ من هذا المعيار لتأكيد ما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق الانبعاثات الفعلية للمنشأة.

٥٦. يجب أن يحدد المحاسب القانوني ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد تحريفات جوهرية، سواء منفردة أو مجتمعة. وعند إجراء هذا التحديد، يجب أن ينظر المحاسب القانوني في حجم وطبيعة التحريفات، والظروف المحددة لحدوثها، فيما يتعلق بأنواع محددة من الانبعاثات أو الإفصاحات وقائمة الاحتباس الحراري. (انظر الفقرة ٧٢)

استخدام عمل محاسبين قانونيين آخرين

٥٧. عندما ينوي المحاسب القانوني استخدام عمل محاسبين قانونيين آخرين، فيجب عليه:

(أ) التواصل بشكل واضح مع أولئك المحاسبين القانونيين الآخرين بشأن نطاق وتوقيت عملهم ونتائجهم؛ (راجع: الفقرتين أ١١٣، أ١١٤)

(ب) تقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها وعملية دمج المعلومات ذات العلاقة في قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرة أ١١٥)

الإفادات المكتوبة

٥٨. يجب أن يطلب المحاسب القانوني إفادات مكتوبة من شخص أو أشخاص داخل المنشأة ذوي مسؤوليات مناسبة ومعرفة بالأمور ذات الصلة: (راجع: الفقرة أ١١٦)

(أ) بأنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد قائمة الاحتباس الحراري، بما في ذلك المعلومات المقارنة، حيثما يكون ذلك مناسباً، وفقاً للضوابط المنطبقة، كما هو مبين في شروط الارتباط؛

(ب) بأنهم قد زودوا المحاسب القانوني بجميع المعلومات ذات الصلة وحق الوصول كما هو متفق عليه في شروط الارتباط وأوضحوا جميع الأمور ذات الصلة في قائمة الاحتباس الحراري؛

(ج) ما إذا كانوا يعتقدون بأن تأثيرات التحريفات غير المصححة غير مهمة، سواء منفردة أو مجتمعة، بالنسبة لقائمة الاحتباس الحراري، ويجب دمج ملخص بهذه البنود في الإفادة المكتوبة أو إرفاقه بها؛

(د) ما إذا كانوا يعتقدون بأن الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات تُعدّ افتراضات معقولة؛

(ه) بأنهم أبلغوا المحاسب القانوني بجميع ما يعلمونه من أوجه القصور الموجودة في الرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط والتي لا ينطبق عليها وصف أنها "ليست ذات شأن بشكل واضح"؛

(و) ما إذا كانوا قد أفصحوا للمحاسب القانوني عن معرفتهم بأي غش فعلي أو مشتبه به أو مزعوم، أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، حيثما يمكن أن يكون للغش أو عدم الالتزام تأثير مهم على قائمة الاحتباس الحراري.

٥٩. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب ما يمكن إلى تاريخ تقرير التأكيد، ولكن ليس بعده.

٦٠. يجب أن يمتنع المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج عن قائمة الاحتباس الحراري، أو ينسحب من الارتباط، حيثما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة إذا:

(أ) استنتج المحاسب القانوني أنه توجد شكوك كافية حول نزاهة الشخص (الأشخاص) الذي يقدم الإفادات المكتوبة التي تقتضيها الفقرة ٥٨(أ) و (ب) بما يجعل الإفادات المكتوبة في هذا الصدد لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو

(ب) لم تقدم المنشأة الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرة ٥٨(أ) و (ب).

الأحداث اللاحقة

٦١. يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة أ١١٧)

(أ) الأخذ في الحسبان ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ قائمة الاحتباس الحراري وتاريخ تقرير التأكيد تتطلب تعديل قائمة الاحتباس الحراري أو الإفصاح فيها، وتقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها عما إذا كانت تلك الأحداث تنعكس بشكل مناسب في قائمة الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المنطبقة؛

(ب) الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي علم بها بعد تاريخ تقرير التأكيد، والتي لو علم بها المحاسب القانوني في ذلك التاريخ لكانت قد دفعته لتعديل تقرير التأكيد.

المعلومات المقارنة

٦٢. عند عرض المعلومات المقارنة مع المعلومات الحالية للانبعاثات وكانت بعض أو جميع تلك المعلومات المقارنة مشمولة باستنتاج المحاسب القانوني، فإن إجراءات المحاسب القانوني فيما يخص المعلومات المقارنة يجب أن تتضمن تقويم ما إذا: (راجع: الفقرات أ١١٨–أ١٢١)

(أ) كانت المعلومات المقارنة تتوافق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو، حيثما يكون ذلك مناسباً، تم إعادة عرضها بشكل سليم وتم الإفصاح عن إعادة العرض بشكل كاف؛ (راجع: الفقرة أ١٢١)

(ب) كانت سياسات تحديد الكمية الظاهرة في المعلومات المقارنة تتوافق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية أو، في حالة وجود تغييرات معينة، ما إذا تم تطبيقها بشكل سليم والإفصاح عنها بشكل كافٍ.

٦٣. بصرف النظر عما إذا كان استنتاج المحاسب القانوني يغطي المعلومات المقارنة، إذا علم المحاسب القانوني بإمكانية وجود تحريفات جوهرية مهمة في المعلومات المقارنة المعروضة، فيجب عليه:

(أ) مناقشة الأمر مع الشخص (الأشخاص) داخل المنشأة الذي يتمتع بمسؤوليات مناسبة ومعرفة بالأمور ذات الصلة واتخاذ الإجراءات المناسبة في الظروف المختلفة؛ (راجع: الفقرتين أ١٢٢، أ١٢٣)

(ب) النظر في التأثير على تقرير التأكيد. إذا اشتملت المعلومات المقارنة المعروضة على تحريف جوهري، ولم يتم إعادة تعديل المعلومات المقارنة:

(١) عندما يغطي استنتاج المحاسب القانوني المعلومات المقارنة، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض في تقرير التأكيد؛ أو

(٢) عندما لا يغطي استنتاج المحاسب القانوني المعلومات المقارنة، يجب أن يُضمن المحاسب القانوني فقرة أمر آخر في تقرير التأكيد تصف الظروف التي تؤثر على المعلومات المقارنة.

المعلومات الأخرى

٦٤. يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات الأخرى المشمولة في الوثائق التي تحتوي على قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد عنها وإذا كان من الممكن، بحسب حكم المحاسب القانوني، أن تؤدي المعلومات الأخرى إلى التقليل من مصداقية قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد عنها، فيجب عليه مناقشة الأمر مع المنشأة واتخاذ إجراءات أخرى بحسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات أ١٢٤–أ١٢٦)

التوثيق

٦٥. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة، يجب على المحاسب القانوني تسجيل: (راجع: الفقرة أ١٢٧)

(أ) الخصائص المحددة لبنود معينة أو لأمور تم اختبارها؛

(ب) من قام بإنجاز أعمال الارتباط وتاريخ اكتمال تلك الأعمال؛

(ج) من قام بفحص أعمال الارتباط المنجزة وتاريخ ونطاق هذا الفحص.

٦٦. يجب على المحاسب القانوني توثيق المناقشات حول القضايا المهمة مع المنشأة والآخرين، بما في ذلك طبيعة القضايا المهمة التي تمت مناقشتها ومتى ومع من تمت تلك المناقشات. (راجع: الفقرة أ١٢٧)

رقابة الجودة

٦٧. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط:

(أ) القضايا المحددة فيما يخص الالتزام بمتطلبات قواعد سلوك وآداب المهنة وكيف تم حلها؛

(ب) الاستنتاجات حول الالتزام بمتطلبات الاستقلال التي تطبق على الارتباط، وأي مناقشات ذات علاقة مع المكتب التي تدعم هذه الاستنتاجات؛

(ج) الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول واستمرار علاقات العملاء وارتباطات التأكيد؛

(د) طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير الارتباط، والاستنتاجات الناشئة عن تلك المشاورات.

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير التأكيد

٦٨. إذا قام المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، بتنفيذ إجراءات جديدة أو إضافية أو استخلص استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقرير التأكيد، فيجب عليه توثيق: (راجع: الفقرة أ١٢٨)

(أ) الظروف التي واجهها؛

(ب) الإجراءات الجديدة أو الإضافية التي قام بها والأدلة التي حصل عليها والاستنتاجات التي توصل إليها، وتأثير ذلك على تقرير التأكيد؛

(ج) متى تم إجراء وفحص التغييرات الناتجة على توثيق الارتباط ومن قام بذلك.

تجميع ملف الارتباط النهائي

٦٩. يجب على المحاسب القانوني تجميع الوثائق المتعلقة بالارتباط في ملف الارتباط واستكمال الآلية الإدارية لتجميع ملف الارتباط النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكيد. وبعد اكتمال تجميع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز للمحاسب القانوني محو أو التخلص من أي وثيقة تتعلق بالارتباط مهما كانت طبيعتها قبل نهاية مدة الاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة أ١٢٩)

٧٠. في الظروف غير تلك المذكورة في الفقرة ٦٨ حيث يجد المحاسب القانوني أنه من الضروري تعديل وثائق الارتباط الحالي أو إضافة وثائق ارتباط جديدة بعد الانتهاء من تجميع ملف الارتباط النهائي، يجب على المحاسب القانوني، بصرف النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات، توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب المحددة لإجراء التعديل أو الإضافة؛

(ب) متى ومن قام بإجرائها وفحصها.

فحص رقابة جودة الارتباط

٧١. بالنسبة لتلك الارتباطات، إن وجدت، التي تتطلب الأنظمة أو اللوائح فحص رقابة الجودة الخاصة بها أو التي يحدد المكتب أن فحص رقابة الجودة الخاصة بها هو أمر مطلوب، يجب على من يفحص رقابة جودة الارتباط إجراء تقويم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي توصل إليها عند صياغة تقرير التأكيد. ويجب أن يشمل هذا التقويم ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٣٠)

(أ) مناقشة القضايا المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط، بما في ذلك القدرات المهنية لفريق الارتباط المتعلقة بقياس الكميات وإعداد التقرير الخاص بالانبعاثات والتأكيد؛

(ب) مراجعة قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد المقترح؛

(ج) فحص وثائق مختارة للارتباط تتعلق بالأحكام المهمة التي أصدرها فريق الارتباط والنتائج التي توصل إليها؛

(د) تقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير التأكيد، وبحث ما إذا كان تقرير التأكيد المقترح مناسباً أم لا.

تكوين استنتاج التأكيد

٧٢. يجب على المحاسب القانوني أن يقرر ما إذا كان التأكيد الذي وصل إليه عن قائمة الاحتباس الحراري هو تأكيد معقول أو محدود بحسب مقتضى الحال. ويجب أن يراعي ذلك القرار متطلبات الفقرة ٥٦ والفقرات ٧٣ – ٧٥ من هذا المعيار.

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٧٣د. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان هناك أي أمر قد علم به ويجعله يعتقد بأن قائمة الاحتباس الحراري لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.	٧٣ل. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

٧٤. يجب أن يشمل هذا التقويم الأخذ في الحسبان الجوانب النوعية لطرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على أي تحيز محتمل في الاجتهادات والقرارات عند إجراء التقديرات وإعداد قائمة الاحتباس الحراري[١٣]، وما إذا تم ما يلي في ضوء الضوابط المنطبقة:

(أ) طرق قياس الكميات والسياسات المختارة والمطبقة لإعداد التقارير متسقة مع الضوابط المنطبقة ومناسبة؛

(ب) التقديرات التي تم إجراؤها في إعداد قائمة الاحتباس الحراري تُعدّ تقديرات معقولة؛

(ج) المعلومات المعروضة في قائمة الاحتباس الحراري ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وكاملة وقابلة للمقارنة والفهم؛

(د) قائمة الاحتباس الحراري توفر إفصاحاً كافياً عن الضوابط المنطبقة وأمور أخرى، بما في ذلك حالات عدم التأكد، بحيث يكون بإمكان المستخدمين المستهدفين فهم الاجتهادات المهمة التي تم القيام بها لإعداد القائمة؛ (راجع: الفقرات أ٢٩، أ١٣١ – أ١٣٣)

(ه) المصطلحات المستخدمة في قائمة الاحتباس الحراري تُعدّ مصطلحات مناسبة.

٧٥. يجب أن يشمل التقويم الذي تتطلبه الفقرة ٧٣ أيضاً الأخذ في الحسبان:

(أ) العرض العام لقائمة الاحتباس الحراري وهيكلها ومحتواها؛

(ب) صياغة استنتاج التأكيد، عندما يكون ذلك مناسباً في سياق الضوابط، أو في ظروف أخرى للارتباط؛ ما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري تمثل الانبعاثات الرئيسة بطريقة تحقق عرضاً عادلاً.

محتوى تقرير التأكيد

٧٦. يجب أن يتضمن تقرير التأكيد العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة أ١٣٤)

(أ) عنوان يشير بشكل واضح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد محدود مستقل أو تقرير تأكيد معقول مستقل.

(ب) الموجه إليه تقرير التأكيد.

(ج) تحديد أو وصف لمستوى التأكيد الذي وصل إليه المحاسب القانوني؛ أما معقول أو محدود.

(د) تعريف بقائمة الاحتباس الحراري يتضمن الفترة (الفترات) التي تغطيها، وفي حال وجود أي معلومات في تلك القائمة لم يغطها استنتاج المحاسب القانوني، تعريف واضح بالمعلومات الخاضعة للتأكيد بالإضافة إلى المعلومات المستبعدة، بالإضافة إلى عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني لم يتخذ أي إجراءات تتعلق بالمعلومات المستبعدة وعليه لم يتم إبداء استنتاج بشأنها. (راجع: الفقرتين أ١٢٠، أ١٣٥)

(ه) وصف لمسؤوليات المنشأة. (راجع: الفقرة أ٣٥)

(و) عبارة تفيد بأن التحديد الكمي لقائمة الاحتباس الحراري يخضع لعدم التأكد الملازم. (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٩)

(ز) إذا تضمنت قائمة الاحتباس الحراري بنوداً مستقطعة من الانبعاثات يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، تحديد هذه البنود المستقطعة من الانبعاثات، وعبارة تفيد بمسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بها. (راجع: الفقرات أ١٣٦– أ١٣٩)

(ح) تحديد الضوابط المنطبقة:

(١) تعريف بكيفية الوصول إلى هذه الضوابط؛

(٢) إذا كانت هذه الضوابط متاحة فقط لمستخدمين مستهدفين محددين أو متعلقة فقط بغرض محدد، بيان يلفت اهتمام القراء إلى هذه الحقيقة، وأنه نتيجة لذلك فإن قائمة الاحتباس الحراري قد لا تكون مناسبة لغرض آخر. ويجب أن يحصر البيان أيضاً استخدام تقرير التأكيد على هؤلاء المستخدمين المستهدفين أو بذلك الغرض؛ (راجع: الفقرتين أ١٤٠، أ١٤١)

---

[١٣] لا تشكل المؤشرات على وجود تحيز محتمل في ذاتها تحريفات جوهرية لأغراض استخلاص استنتاجات معينة حول معقولية تقديرات بعينها.

(٣) تحديد الإيضاح (الإيضاحات) ذات العلاقة إذا كانت هناك حاجة لاستكمال الضوابط المفروضة من خلال إدراج إفصاحات في الإيضاحات المرفقة بقائمة الاحتباس الحراري حتى تكون هذه الضوابط مناسبة. (راجع: الفقرة أ١٣١)

(ط) بيان بأن المكتب الذي ينتمي إليه المحاسب القانوني يطبق معيار رقابة الجودة (١) أو المتطلبات المهنية أو المتطلبات في الأنظمة أو اللوائح التي لها على الأقل نفس متطلبات معيار رقابة الجودة (١).(*)

(ي) بيان بأن المحاسب القانوني ملتزم بمتطلبات الاستقلال ومتطلبات سلوك وآداب المهنة الأخرى المعتمدة في المملكة العربية السعودية، أو بالمتطلبات المهنية أو المتطلبات المفروضة في الأنظمة أو اللوائح التي لها على الأقل نفس متطلبات سلوك وآداب المهنة ذات العلاقة بارتباطات التأكيد.(*)

(ك) وصف مسؤوليات المحاسب القانوني بما في ذلك:

(١) عبارة تفيد بأن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) "ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(٢) ملخص معلوماتي بالعمل الذي تم تنفيذه كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي حالة ارتباط التأكيد المحدود، فإن تفهم طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يعد أساساً لفهم استنتاج المحاسب القانوني. وفي ارتباط التأكيد المحدود، فإن ملخص العمل الذي تم تنفيذه يجب أن ينص على ما يلي:

- تختلف الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود في طبيعتها وتوقيتها عن تلك المنفذة في ارتباط التأكيد المعقول، وهي أقل مدى منها؛
- وتبعاً لذلك، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه أقل بكثير من ذلك التأكيد الذي كان يمكن الوصول إليه فيما لو تم تنفيذ ارتباط تأكيد معقول. (راجع: الفقرات أ١٤٢– أ١٤٤)

(ل) استنتاجات المحاسب القانوني:

(١) يجب التعبير عنها بشكل إيجابي في حال ارتباط التأكيد المعقول؛ أو

(٢) يجب التعبير عنها بشكل ينقل وفقاً للإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها، ما إذا كان قد لفت انتباه المحاسب القانوني أي أمر أو أمور تجعله يعتقد أن قائمة الاحتباس الحراري لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

(٣) عندما يعبر المحاسب القانوني عن استنتاج معدل، فإن تقرير التأكيد يجب أن يحتوي على:

أ. قسم يقدم وصفاً للأمر أو الأمور التي أدت إلى التعديل؛

ب. قسم يحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المعدل.

(م) توقيع المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ١٤٥)

(ن) تاريخ تقرير التأكيد. ويجب أن يتم تأريخ تقرير التأكيد بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي يحصل فيه المحاسب القانوني على الأدلة التي استند إليها استنتاجه بما في ذلك الأدلة بأن أولئك الذي لديهم سلطة معترف بها قد أقروا بتحملهم المسؤولية عن قائمة الاحتباس الحراري.

(س) الموقع ضمن الدولة التي يعمل فيها المحاسب القانوني.

(*) تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين، حيث لا يسمح نظام المحاسبين القانونيين في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى

٧٧. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري: (راجع: الفقرات أ١٤٦ – أ١٥٢)

(أ) لفت انتباه المستخدمين المستهدفين إلى أمر معين معروض أو مفصح عنه في قائمة الاحتباس الحراري والذي يكون، بحسب حكم المحاسب القانوني، على قدر من الأهمية بحيث يعد أساساً لفهم المستخدمين المستهدفين لقائمة الاحتباس الحراري (فقرة لفت انتباه)؛ أو

(ب) الإبلاغ عن أمر معين بخلاف تلك الأمور المعروضة أو المفصح عنها في قائمة الاحتباس الحراري والتي تكون، بحسب حكم المحاسب القانوني، متعلقة بفهم المستخدمين المستهدفين للارتباط أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكيد (فقرة أمر آخر)،

ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإنه يجب على المحاسب القانوني القيام بذلك في فقرة في تقرير التأكيد تحت عنوان مناسب يشير بشكل واضح إلى أن استنتاج المحاسب القانوني لم يعدل فيما يخص ذلك الأمر.

مسؤوليات الإبلاغ الأخرى

٧٨. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الشخص (الأشخاص) المسؤول عن الإشراف على قائمة الاحتباس الحراري بالأمور الآتية التي لفتت انتباه المحاسب القانوني أثناء الارتباط، ويجب أن يحدد ما إذا كانت هناك مسؤولية للإبلاغ عنها لطرف آخر داخل أو خارج المنشأة:

(أ) أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، مهمة بدرجة كافية بحيث تستحق لفت الانتباه؛

(ب) الغش المكتشف أو المشتبه به؛

(ج) الأمور التي تنطوي على عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، إلا إذا كان من الواضح أن الأمور ليست ذات شأن. (راجع: الفقرة أ٨٧)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مقدمة

ارتباطات التأكيد التي تغطي معلومات أخرى بالإضافة إلى قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرة ٣)

أ١. في بعض الحالات، يمكن أن ينفذ المحاسب القانوني ارتباط تأكيد على تقرير معين يتضمن معلومات حول الاحتباس الحراري، ولكن لا تشكل هذه المعلومات قائمة الاحتباس الحراري كما هو محدد في الفقرة ١٤(م). في مثل هذه الحالات، يمكن أن يوفر هذا المعيار إرشادات لذلك الارتباط.

أ٢. عندما تشكل قائمة الاحتباس الحراري جزءًا صغيراً نسبياً من المعلومات الكلية التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، فإن مدى ملاءمة هذا المعيار هو أمر متروك لحكم المحاسب القانوني المهني في ظروف الارتباط.

مؤشرات الأداء الرئيسية المستندة إلى بيانات قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرة ٤(ب))

أ٣. من الأمثلة على مؤشر الأداء الرئيسي المستند إلى بيانات قائمة الاحتباس الحراري هو المتوسط المرجح للانبعاثات لكل كيلومتر من المركبات التي تصنعها المنشأة خلال فترة زمنية معينة، والذي يتوجب حسابه والإفصاح عنه بموجب الأنظمة واللوائح في بعض الدول.

إجراءات ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود (راجع: الفقرة ٨)

أ٤. قد تكون بعض الإجراءات المطلوبة فقط في ارتباطات التأكيد المعقول مناسبة أيضاً في بعض ارتباطات التأكيد المحدود. فعلى سبيل المثال، وبالرغم من أن التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة هو أمر غير مطلوب في ارتباطات التأكيد المحدود، إلا أنه في بعض الحالات، مثل

تسجيل المعلومات أو معالجتها أو الإبلاغ عنها بشكل إلكتروني فقط، قد يقرر المحاسب القانوني أن فحص أدوات الرقابة، وبالتالي التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات العلاقة، هو أمر ضروري لارتباط التأكيد المحدود. (انظر أيضاً الفقرة أ٩٠)

الاستقلال (راجع: الفقرتين ١٠، ١٥)

أ٥. تتبنى قواعد سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين منهج التهديدات والتدابير الوقائية للاستقلال. وقد تهدد مجموعة واسعة من الظروف المحتملة الالتزام بالمبادئ الأساسية. وتتدرج العديد من التهديدات ضمن الفئات الآتية[*]:

- المصلحة الشخصية، على سبيل المثال، الاعتماد غير المبرر على الأتعاب الإجمالية من المنشأة.
- الفحص الذاتي، على سبيل المثال، أداء خدمة أخرى للمنشأة تؤثر بشكل مباشر على قائمة الاحتباس الحراري، مثل المشاركة في قياس كمية انبعاثات المنشأة.
- التأييد، على سبيل المثال، التصرف كمؤيد بالنيابة عن المنشأة فيما يتعلق بتفسير الضوابط المنطبقة.
- الألفة، على سبيل المثال، يتمتع أحد أعضاء فريق الارتباط بعلاقة صداقة طويلة أو علاقة عائلية مباشرة أو قريبة مع أحد موظفي المنشأة الذي يشغل منصباً معيناً يمكنه من ممارسة تأثير كبير ومباشر عند إعداد قائمة الاحتباس الحراري.
- الترهيب، على سبيل المثال، التعرض للضغط من أجل تقليل نطاق العمل المنفذ بشكل غير مناسب بهدف تقليل الأتعاب، أو التعرض لتهديد سحب تسجيل المحاسب القانوني من قبل السلطة المسجلة المرتبطة بالمجموعة الصناعية للمنشأة.

أ٦. إن التدابير الوقائية التي تفرضها المهنة أو الأنظمة أو اللوائح، أو التدابير الوقائية الموجودة في بيئة العمل، قد تزيل أو تقلل هذه التهديدات إلى مستوى مقبول.

الأنظمة واللوائح المحلية وأحكام برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات (راجع: الفقرة ١١)

أ٧. قد تشمل الأنظمة أو اللوائح المحلية أو أحكام برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات متطلبات أخرى بالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار؛ أو قد تتطلب تنفيذ إجراءات محددة في جميع الارتباطات؛ أو قد تتطلب تنفيذ الإجراءات بطريقة معينة. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح المحلية أو أحكام برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات من المحاسب القانوني إعداد التقارير بشكل لا يتوافق مع هذا المعيار. وعندما ينص النظام أو اللائحة على تصميم أو صياغة تقرير التأكيد بشكل معين أو وفق شروط تختلف إلى حد كبير عن هذا المعيار، ويستنتج المحاسب القانوني أن الشرح الإضافي في تقرير التأكيد لا يمكن أن يقلل من سوء الفهم المحتمل، فقد يرى المحاسب القانوني دمج عبارة معينة في التقرير تشير إلى أن الارتباط لم يتم وفقاً لهذا المعيار.

التعريفات

الانبعاثات (راجع: الفقرة ١٤(و)، الملحق (١))

أ٨. قد تشمل انبعاثات النطاق (١)الاحتراق الثابت (من الوقود المحترق في معدات المنشأة الثابتة مثل أجهزة الغلي والحرق والمحركات والمشاعل) والاحتراق المتحرك (من الوقود المحترق في وسائل النقل لدى المنشأة مثل الشاحنات والقطارات والطائرات والقوارب) وانبعاثات العملية (من العمليات الفيزيائية والكيميائية مثل تصنيع الإسمنت والمعالجة البتروكيماوية وصهر الألومنيوم) والانبعاثات الناتجة عن التسربات (إطلاق الغازات والأبخرة بشكل مقصود وغير مقصود، مثل التسربات من وصلات وسدادات المعدات والانبعاثات الناتجة عن معالجة مياه الصرف وعن المناجم وأبراج التبريد).

أ٩. تشتري جميع المنشآت تقريباً الطاقة في شكل كهرباء أو حرارة أو بخار؛ ولهذا يكون لدى جميع المنشآت تقريباً انبعاثات النطاق (٢). وتعد انبعاثات النطاق (٢) هي انبعاثات غير مباشرة لأنها مرتبطة، على سبيل المثال، بالكهرباء التي تشتريها المنشأة من محطة الكهرباء والتي تقع خارج الحدود التنظيمية للمنشأة.

[*] يجب أن يلتزم المراجع بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

أ١٠. قد تتضمن انبعاثات النطاق (٣) انبعاثات مرتبطة، على سبيل المثال، بمهام سفر الموظفين لأغراض العمل، والأنشطة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، واستهلاك الوقود الأحفوري أو الكهرباء المطلوبة لاستخدام منتجات المنشأة؛ واستخراج وإنتاج المواد التي يتم شراؤها كمدخلات في عمليات المنشأة، ونقل الوقود الذي يتم شراؤه. وتناقش الفقرات أ٣١–أ٣٤ بمزيد من التفصيل انبعاثات النطاق (٣).

البنود المستقطعة من الانبعاثات (راجع: الفقرتين ١٤(ز) و١٧(أ)(٣)، الملحق الأول)

أ١١. في بعض الحالات، تشمل البنود المستقطعة من الانبعاثات حصصاً وحدوداً مسموحاً بها خاصة بالمناطق، حيث لا يوجد رابط مؤكد بين كمية الانبعاثات المسموح باقتطاعها وفق ضوابط معينة وأي تخفيض في الانبعاثات يمكن أن يحدث نتيجة دفع مبالغ معينة من الأموال أو أي إجراءات أخرى تتخذها المنشأة من أجل المطالبة ببنود مستقطعة من الانبعاثات.

أ١٢. عندما تتضمن قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة بنوداً مستقطعة من الانبعاثات تندرج ضمن نطاق الارتباط، فإنه يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالبنود المستقطعة من الانبعاثات بحسب مقتضى الحال. (انظر أيضاً الفقرات أ١٣٦ – أ١٣٩).

شراء الحصص الموازنة (راجع: الفقرة ١٤(ف)، الملحق الأول)

أ١٣. عندما تشتري المنشأة حصة موازنة من منشأة أخرى، فقد تنفق المنشأة الأخرى المال الذي تحصل عليه من البيع على مشاريع تخفيض الانبعاثات (مثل استبدال توليد الطاقة باستخدام الوقود الأحفوري بمصادر الطاقة المتجددة، أو تطبيق تدابير كفاءة الطاقة) أو على إزالة الانبعاثات من الغلاف الجوي (على سبيل المثال، عن طريق زرع والمحافظة على الأشجار التي لم تزرع أو يحافظ عليها بصورة أخرى) أو قد يكون المال تعويضاً عن عدم اتخاذ إجراء معين كان من المفترض اتخاذه (مثل إزالة الغابات أو تدهورها). وفي بعض الدول، يمكن شراء حصص موازنة فقط في حال حدوث تخفيض للانبعاثات أو تعزيز لإزالتها.

عمليات الإزالة (راجع: الفقرة (ق)، الملحق الأول)

أ١٤. يمكن تحقيق عمليات الإزالة عن طريق تخزين الاحتباس الحراري في الأحواض الجيولوجية (مثل الطبقات الجوفية) أو الأحواض البيولوجية (مثل الأشجار). وحيث تشمل قائمة الاحتباس الحراري إزالة انبعاثات الاحتباس الحراري التي كانت ستطلقها المنشأة إلى الغلاف الجوي بطريقة أخرى، فإنه يتم الإبلاغ عنها عادةً في قائمة الاحتباس الحراري على أساس إجمالي، أي يتم قياس كمية كل من المصدر والحوض في قائمة الاحتباس الحراري. وحيثما يغطي استنتاج المحاسب القانوني عمليات الإزالة، فإنه يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بعمليات الإزالة بحسب مقتضى الحال.

المرافق المهمة (راجع: الفقرتين ١٤(ر) و٣١)

أ١٥. كلما ازدادت المساهمة الفردية لأحد المرافق في مجموع الانبعاثات التي يتم التقرير عنها في قائمة الاحتباس الحراري، ازدادت عادةً مخاطر التحريف الجوهري في قائمة الاحتباس الحراري. ويمكن أن يطبق المحاسب القانوني نسبة مئوية على مقياس معين كوسيلة لتحديد المرافق ذات الأهمية الخاصة نتيجة حجم انبعاثاتها مقارنة بمجموع الانبعاثات المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري. إن تحديد المقياس وتحديد نسبة مئوية لتطبيقها عليه يتضمن ممارسة الحكم المهني. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يعتبر المحاسب القانوني أن المرافق التي تتجاوز ١٥% من حجم الإنتاج الإجمالي. ومع ذلك يمكن تحديد نسبة أعلى أو أقل حسبما يراه المحاسب القانوني مناسباً وفقاً لحكمه المهني في الظروف المختلفة. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال عندما يكون هناك عدد قليل من المرافق لا يمثل أيٌ منها نسبة أقل من ١٥% من حجم الإنتاج الكلي، ولكن بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني لا تعد جميع تلك المرافق مرافق مهمة؛ أو عندما يوجد عدد من المرافق تكاد تكون أقل من ١٥% من حجم الإنتاج الكلي بهامش صغير جداً، وتعد بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مرافق مهمة.

أ١٦. يمكن أن يحدد المحاسب القانوني مرفقاً معيناً على أنه مرفق مهم بسبب طبيعته المحددة أو الظروف التي تؤدي إلى ظهور مخاطر محددة للتحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، قد يستخدم أحد المرافق عمليات مختلفة لجمع البيانات أو أساليب معينة لقياس الكميات تختلف عن مرافق أخرى، أو قد يقتضي استخدام حسابات معقدة بشكل خاص أو متخصصة، أو قد يشتمل على عمليات فيزيائية أو كيميائية معقدة بشكل خاص أو متخصصة.

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) (راجع: الفقرتين ٩، ١٥)

أ١٧. يتضمن معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) عدداً من المتطلبات التي تنطبق على كل ارتباطات التأكيد بما في ذلك الارتباطات وفقاً لهذا المعيار. وفي بعض الحالات، قد يتضمن هذا المعيار متطلبات إضافية أو مواد تطبيقية تتعلق بتلك المواضيع.

قبول الارتباط والاستمرار فيه

الكفاءة (راجع: الفقرة ١٦(ب))

أ١٨. قد تشمل الكفاءات المتعلقة بالاحتباس الحراري:

- فهم عام لعلم المناخ، بما في ذلك العمليات العلمية التي تربط الاحتباس الحراري بتغير المناخ.
- فهم هوية المستخدمين المستهدفين للمعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة وفهم كيف يمكنهم استخدام تلك المعلومات (انظر الفقرة أ٤٧).
- فهم برامج التعامل التجاري مع الانبعاثات وآليات السوق ذات العلاقة، حيثما يكون ذلك ملائماً.
- معرفة الأنظمة واللوائح المنطبقة، إن وجدت، التي تؤثر على كيفية قيام المنشأة بالتقرير عن انبعاثاتها، والتي قد تفرض أيضاً على سبيل المثال حداً معيناً على انبعاثات المنشأة.
- منهجيات تحديد وقياس الاحتباس الحراري، بما في ذلك حالات عدم التأكد العلمي والتقدير المصاحبة، والمنهجيات البديلة المتاحة.
- معرفة الضوابط المنطبقة، بما في ذلك على سبيل المثال:
  - تحديد عوامل الانبعاثات المناسبة.
  - تحديد تلك الجوانب من الضوابط التي تتطلب إجراء تقديرات مهمة أو حساسة أو تتطلب تطبيق أحكام مهمة.
  - الطرق المستخدمة لتعيين الحدود التنظيمية، أي المنشآت التي سيتم دمج انبعاثاتها في قائمة الاحتباس الحراري.
  - البنود المستقطعة من الانبعاثات التي يسمح بتضمينها في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة.

أ١٩. يتفاوت تعقيد ارتباطات التأكيد فيما يخص قائمة الاحتباس الحراري. ففي بعض الحالات، قد يكون الارتباط بسيطاً نسبياً، على سبيل المثال، عندما لا يكون لدى المنشأة انبعاثات النطاق (١) وتقوم بالتقرير فقط عن انبعاثات النطاق (٢) باستخدام عامل الانبعاثات المحدد في المتطلبات التنظيمية، والمطبق على استهلاك الكهرباء في موقع واحد. وفي هذه الحالة، قد يركز الارتباط بشكل كبير على النظام المستخدم لتسجيل ومعالجة أرقام استهلاك الكهرباء المحددة في الفواتير إضافة غلى التطبيق الرياضي لعامل الانبعاثات المحدد. ولكن عندما يكون الارتباط معقداً نسبياً، فمن المرجح أن يتطلب كفاءة متخصص في قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها. وتشمل مجالات الخبرة المحددة التي قد تكون ذات علاقة في هذه الحالات:

الخبرة في أنظمة المعلومات:

- فهم كيف يتم إعداد المعلومات المتعلقة بالانبعاثات، بما في ذلك كيفية تقديم البيانات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها حسب الضرورة، وترتيبها والتقرير عنها في قائمة الاحتباس الحراري.

الخبرة العلمية والهندسية:

- تمثيل تدفق المواد خلال عملية إنتاج معينة والعمليات المصاحبة التي ينتج عنها الانبعاثات، بما في ذلك تحديد النقاط ذات العلاقة التي يتم عندها جمع معلومات المصدر. قد يكون هذا الأمر مهماً بشكل خاص عند البحث فيما إذا كان تحديد المنشأة لمصادر الانبعاثات مكتملاً.
- تحليل العلاقات الكيميائية والفيزيائية بين المدخلات والعمليات والمخرجات، والعلاقات بين الانبعاثات والمتغيرات الأخرى. وغالباً ما تكون القدرة على فهم وتحليل هذه العلاقات أمراً مهماً في تصميم الإجراءات التحليلية.

- تحديد تأثير عدم التأكد على قائمة الاحتباس الحراري.
- معرفة سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تطبق في مختبرات الفحص، سواء كانت داخلية أو خارجية.
- الخبرة بصناعات محددة وعمليات إنتاج وإزالة الانبعاثات ذات العلاقة. تختلف الإجراءات المتبعة لقياس كمية انبعاثات النطاق (١) بشكل كبير حسب الصناعات والعمليات المعنية؛ فعلى سبيل المثال، فإن طبيعة عمليات التحليل الكهربائي في إنتاج الألومنيوم؛ وعمليات الاحتراق في إنتاج الكهرباء باستخدام الوقود الأحفوري؛ والعمليات الكيميائية في إنتاج الإسمنت مختلفة تماماً عن بعضها البعض.
- تشغيل أجهزة الاستشعار الفيزيائية والطرق الأخرى لقياس الكمية واختيار عوامل الانبعاثات المناسبة.

نطاق قائمة الاحتباس الحراري والارتباط (راجع: الفقرة ١٧(أ))

أ٢٠. فيما يلي أمثلة على الظروف التي تكون فيها أسباب استبعاد مصادر الانبعاثات المعلومة من قائمة الاحتباس الحراري أو استبعاد مصادر الانبعاثات المفصح عنها من الارتباط أسباباً غير معقولة في الظروف المحددة:

- عندما يكون لدى المنشأة انبعاثات مهمة من النطاق (١) لكنها تُضمِّن انبعاثات النطاق (٢) فقط في قائمة الاحتباس الحراري.
- عندما تشكل المنشأة جزءاً من منشأة قانونية أكبر لديها انبعاثات مهمة لا يتم التقرير عنها بسبب طريقة تعيين الحدود التنظيمية عندما يكون من المرجح أن يؤدي هذا الأمر إلى تضليل المستخدمين المستهدفين.
- عندما تكون الانبعاثات التي يقرر عنها المحاسب القانوني تشكل فقط نسبة صغيرة من إجمالي الانبعاثات المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري.

تقويم مدى مناسبة الموضوع (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢١. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) من المحاسب القانوني تقويم مدى مناسبة الموضوع[١٤]. وفي حالة قائمة الاحتباس الحراري، فإن انبعاثات المنشأة (وعمليات الإزالة والبنود المستقطعة من الانبعاثات إذا كان ذلك منطبقاً) هي موضوع الارتباط. ومن بين أمور أخرى، يكون ذلك الموضوع مناسباً إذا كانت انبعاثات المنشأة، قابلة للقياس الكمي على نحو متسق باستخدام الضوابط المناسبة.[١٥]

أ٢٢. يمكن قياس مصادر الاحتباس الحراري كمياً بواسطة:

(أ) القياس المباشر (أو المتابعة المباشرة) لمعدلات تركيز وتدفق الاحتباس الحراري باستخدام المتابعة المستمرة للانبعاثات أو بالعينات بشكل دوري؛ أو

(ب) قياس نشاط بديل معين مثل استهلاك الوقود وحساب الانبعاثات، على سبيل المثال باستخدام معادلات توازن الكتلة[١٦] أو عوامل الانبعاثات الخاصة بالمنشأة أو عوامل معدل الانبعاثات لمنطقة أو مصدر أو صناعة أو عملية ما.

تحديد مدى ملاءمة الضوابط

الضوابط الموضوعة بشكل خاص والضوابط المفروضة (راجع: الفقرة ١٧(ب))

أ٢٣. تُظهِر الضوابط المناسبة الخصائص الآتية: الملاءمة والاكتمال وإمكانية الاعتماد والحيادية والقابلية للفهم. ويمكن أن تكون الضوابط "موضوعة بشكل خاص" أو يمكن أن تكون "مفروضة"، أي منصوصاً عليها في نظام أو لائحة أو صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة[١٧].وعلى الرغم من أن الضوابط التي تفرضها سلطة تنظيمية يمكن أن يفترض بأنها ملائمة عندما

---

(١٤) معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٨.

(١٥) إطار التأكيد، الفقرات ٣٤ – ٣٨، ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات ١٩ – ٢١.

(١٦) أي مساواة الكمية الداخلة من مادة معينة إلى الحدود المعرفة مع الكمية الخارجة منها. على سبيل المثال، تساوي كمية الكربون في الوقود المعتمد على الهيدروكربون الداخل إلى جهاز الاحتراق كمية الكربون الخارجة من الجهاز على شكل ثاني أوكسيد الكربون.

(١٧) معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٨.

تكون تلك السلطة التنظيمية هي المستخدم المستهدف، إلا أن بعض الضوابط المفروضة يمكن وضعها لغرض خاص، ولكنها لن تكون ملائمة للتطبيق في ظروف أخرى. فعلى سبيل المثال، فإن الضوابط التي تضعها سلطة تنظيمية وتشتمل على عوامل انبعاثات خاصة بمنطقة معينة يمكن أن تقدم معلومات مضللة إذا استخدمت لانبعاثات معينة في منطقة أخرى؛ أو قد تكون الضوابط التي يتم تصميمها للتقرير فقط عن جوانب تنظيمية محددة من الانبعاثات غير ملائمة للتقرير للمستخدمين المستهدفين ما عدا السلطة التنظيمية التي قامت بوضع الضوابط.

أ٢٤. قد تكون الضوابط الموضوعة بشكل خاص مناسبة عندما يكون لدى المنشأة، على سبيل المثال، آلات متخصصة جداً أو عندما تجمع المنشأة المعلومات الخاصة بالانبعاثات من دول مختلفة تختلف فيها الضوابط المفروضة المستخدمة. وقد يكون من الضروري بذل عناية خاصة عند تقييم الحيادية والخصائص الأخرى للضوابط الموضوعة بشكل خاص، وبخاصة إذا لم تعتمد بشكل أساسي على الضوابط المفروضة التي تستخدم عموماً في صناعة المنشأة أو منطقتها، أو إذا لم تكن متسقة مع هذه الضوابط.

أ٢٥. يمكن أن تشمل الضوابط ضوابط مفروضة تكملها إفصاحات عن الحدود والطرق والافتراضات وعوامل الانبعاثات المحددة وغيرها ضمن الإيضاحات المرفقة بقائمة الاحتباس الحراري. وفي بعض الحالات، قد لا تكون الضوابط المفروضة ملائمة، حتى عند استكمالها بإفصاحات ضمن الإيضاحات المرفقة بقائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، عندما لا تشمل الأمور المشار إليها في الفقرة ١٧(ب).

أ٢٦. يجب الإشارة إلى أن مناسبة الضوابط المنطبقة لا تتأثر بمستوى التأكيد، أي أنه إذا كانت غير ملائمة لارتباط التأكيد المعقول، فإنها تكون غير ملائمة أيضاً لارتباط التأكيد المحدود والعكس صحيح.

العمليات المشمولة في الحدود التنظيمية للمنشأة (راجع: الفقرات ١٧(ب)(١)، ٢٣(ب)(١)، ٣٤(ز))

أ٢٧. إن تحديد العمليات التي تمتلكها أو تسيطر عليها المنشأة لدمجها في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة يعرف بأنه تحديد الحدود التنظيمية. وفي بعض الحالات، تنص الأنظمة واللوائح على حدود المنشأة للتقرير عن انبعاثات الاحتباس الحراري للأغراض التنظيمية. وفي حالات أخرى، قد تسمح الضوابط المنطبقة بالاختيار بين طرق مختلفة لتحديد الحدود التنظيمية للمنشأة، على سبيل المثال، قد تسمح الضوابط بالاختيار بين منهج تتماشى فيه قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة مع قوائمها المالية ومنهج آخر يعامل، على سبيل المثال، المشاريع المشتركة أو المنشآت الزميلة بشكل مختلف. وقد يتطلب تحديد الحدود التنظيمية للمنشأة تحليل الهياكل التنظيمية المعقدة مثل المشاريع المشتركة، والشراكات التضامنية، ومنشآت الأمانة أو الوصاية، والعلاقات التعاقدية المعقدة أو غير العادية. فعلى سبيل المثال، يمكن امتلاك أحد المرافق من قبل جهة معينة وتشغيله من قبل جهة أخرى بينما يقوم المرفق بمعالجة مواد معينة لصالح جهة أخرى بشكل حصري.

أ٢٨. يختلف تحديد الحدود التنظيمية للمنشأة عما تصفه بعض الضوابط على أنه تحديد "الحدود التشغيلية" للمنشأة. فالحدود التشغيلية ترتبط بما سيتم تضمينه من فئات انبعاثات النطاقات (١) و (٢) و (٣) في قائمة الاحتباس الحراري، ويتم تعيينها بعد وضع الحدود التنظيمية.

الإفصاحات الكافية (راجع: الفقرتين ١٧(ب)(٤)، ٧٤(د)):

أ٢٩. في أنظمة الإفصاح التنظيمية، تُعدّ الإفصاحات المحددة في الأنظمة أو اللوائح ذات العلاقة كافيةً لرفع التقارير إلى المنظم. وقد يكون الإفصاح في قائمة الاحتباس الحراري عن الأمور الآتية أمراً ضرورياً في حالات التقرير الطوعية للمستخدمين المستهدفين من أجل فهم الاجتهادات المهمة التي تم القيام بها عند إعداد قائمة الاحتباس الحراري:

(أ) ما هي العمليات المشمولة في الحدود التنظيمية للمنشأة، والطريقة المستخدمة لتعيين تلك الحدود إذا سمحت الضوابط المنطبقة بالاختيار من بين طرق مختلفة (انظر الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)؛

(ب) الطرق المهمة لقياس الكميات وسياسات إعداد التقارير التي يتم اختيارها، بما في ذلك:

(١) الطريقة المستخدمة في تحديد انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) التي تم دمجها في قائمة الاحتباس الحراري (انظر الفقرة أ٣٠)؛

(٢) أي تفسيرات مهمة تم تقديمها في تطبيق الضوابط المنطبقة في ظروف المنشأة، بما في ذلك مصادر البيانات، والإفصاح عن الطريقة المستخدمة والأسباب وراء استخدامها عندما يكون الاختيار من بين طرق مختلفة أمراً مسموحاً، أو عندما تستخدم طرق معينة خاصة بالمنشأة.

(٣) كيف تحدد المنشأة ما إذا كان يجب إعادة تعديل الانبعاثات المبلغ عنها مسبقاً.

(ج) تصنيف الانبعاثات في قائمة الاحتباس الحراري. وحسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة أ١٤، وحيثما تشتمل قائمة الاحتباس الحراري على إزالة الاحتباس الحراري الذي كانت المنشأة سوف تطلقه بطريقة أخرى إلى الغلاف الجوي، يتم غالباً التقرير عن الانبعاثات وعمليات الإزالة على أساس إجمالي، أي يتم قياس كمية كل من المصدر والحوض في قائمة الاحتباس الحراري؛

(د) بيان يتعلق بحالات عدم التأكد ذات الصلة بطرق قياس كمية انبعاثات المنشأة بما في ذلك: أسبابها وكيف تم علاجها وتأثيراتها على قائمة الاحتباس الحراري؛ وإيضاح لما يلي عندما تشتمل قائمة الاحتباس الحراري على انبعاثات النطاق (٣): (انظر الفقرات أ٣١ – أ٣٤)

(١) طبيعة انبعاثات النطاق (٣)، متضمناً أنه من غير العملي لمنشأة معينة أن تشمل جميع انبعاثات النطاق (٣) في قائمة الاحتباس الحراري؛

(٢) أساس اختيار مصادر انبعاثات النطاق (٣) التي اشتملت عليها القائمة.

(ه) التغيرات، إن وجدت، في الأمور المذكورة في هذه الفقرة أو في أمور أخرى تؤثر بشكل جوهري على قابلية مقارنة قائمة الاحتباس الحراري مع فترة (فترات) سابقة أو مع سنة الأساس.

انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢)

أ٣٠. عادة ما تتطلب الضوابط أن تشمل قائمة الاحتباس الحراري جميع الانبعاثات المهمة للنطاق (١) أو النطاق (٢) أو كلا النطاقين (١) و (٢). وعندما تستبعد بعض انبعاثات النطاق (١) أو النطاق (٢)، فإنه من المهم أن تفصح الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري عن أساس تحديد الانبعاثات المشمولة والانبعاثات المستبعدة، وبخاصة إذا لم يكن من المرجح أن تكون الانبعاثات المشمولة هي النسبة الأكبر من الانبعاثات التي تُعدّ المنشأة مسؤولة عنها.

انبعاثات النطاق (٣)

أ٣١. بينما تتطلب بعض الضوابط التقرير عن انبعاثات محددة للنطاق (٣)، فإن تضمين انبعاثات النطاق (٣) يعد أمراً اختيارياً بشكل شائع لأنه من غير الممكن لأي منشأة تقريباً أن تحاول قياس النطاق الكامل لانبعاثاتها غير المباشرة لأن هذا يشمل جميع المصادر صعوداً وهبوطاً في سلسلة التوريد للمنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت، يوفر التقرير عن فئات معينة من انبعاثات النطاق (٣) معلومات مهمة للمستخدمين المستهدفين، على سبيل المثال، عندما تكون انبعاثات النطاق (٣) للمنشأة أكبر بكثير من انبعاثات النطاق (١) و (٢) لديها، مثلما هو حال العديد من منشآت قطاع الخدمات. في مثل هذه الحالات، يمكن أن يرى المحاسب القانوني أنه من غير الملائم تنفيذ ارتباط التأكيد إذا لم تشتمل قائمة الاحتباس الحراري على انبعاثات النطاق (٣) المهمة.

أ٣٢. حيثما تشتمل قائمة الاحتباس الحراري على بعض مصادر انبعاثات النطاق (٣)، فإنه من المهم أن يكون أساس اختيار المصادر التي ستشملها القائمة معقولاً، وبخاصة إذا لم يكن من المرجح أن تكون هذه المصادر المشمولة هي المصادر الأكبر التي تُعدّ المنشأة مسؤولة عنها.

أ٣٣. في بعض الحالات، يمكن أن تحتفظ المنشأة بمصدر البيانات المستخدم لقياس كمية انبعاثات النطاق (٣). فعلى سبيل المثال، قد تحتفظ المنشأة بسجلات تفصيلية كأساس لقياس كميات الانبعاثات المرتبطة بسفر الموظفين جواً. وفي بعض الحالات الأخرى، قد يتم الاحتفاظ بمصدر البيانات المستخدم لقياس كمية انبعاثات النطاق (٣) ضمن مصدر يخضع لمتابعة جيدة ويمكن الوصول إليه. ولكن عندما لا يكون الحال كذلك، فقد يكون من غير المرجح أن يستطيع المحاسب القانوني الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة فيما يتعلق بانبعاثات النطاق (٣). وفي هذه الحالات، قد يكون من المناسب استبعاد مصادر انبعاثات النطاق (٣) من الارتباط.

أ٣٤. قد يكون من المناسب أيضاً استبعاد انبعاثات النطاق (٣) من الارتباط عندما تكون طرق قياس الكميات المستخدمة معتمدة بشكل كبير على التقدير وتؤدي إلى درجة عالية من عدم التأكد حول الانبعاثات المقرر عنها. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تقدم الطرق المختلفة لقياس الكميات من أجل تقدير الانبعاثات المرتبطة بالسفر جواً كميات متفاوتة إلى حد بعيد حتى وإن تم استخدام بيانات ذات مصدر مطابق. وإذا اشتمل الارتباط على مصادر انبعاثات النطاق (٣)، فمن الضروري أن يتم اختيار طرق قياس الكميات التي يتم استخدامها بشكل موضوعي وأن يتم وصفها بشكل كامل إلى جانب حالات عدم التأكد المصاحبة لاستخدامها.

مسؤولية المنشأة عن إعداد قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرتين ١٧(ج)(٢)، ٧٦(د))

أ٣٥. حسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة أ٧٠، فإنه لبعض الارتباطات قد تدفع المخاوف المتعلقة بحالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها المحاسب القانوني إلى الاستنتاج بأنه من غير المرجح أن يتوفر ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاج غير معدل عن قائمة الاحتباس الحراري. وقد يحدث هذا الأمر عندما تكون خبرة المنشأة قليلة في إعداد قوائم الاحتباس الحراري. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون من المناسب بشكل أكبر أن يخضع قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها لارتباط إجراءات متفق عليها أو ارتباط استشاري بغرض التحضير لارتباط تأكيد معين في فترة لاحقة.

الجهة التي تقوم بوضع الضوابط (راجع: الفقرة ١٧(ج)(٣))

أ٣٦. عندما يتم إعداد قائمة الاحتباس الحراري وفقاً لمتطلبات إفصاح تنظيمي أو برامج للتعامل التجاري مع الانبعاثات حيث يتم تحديد الضوابط المنطبقة وشكل التقرير، فإنه من المرجح أن يكون واضحاً من ظروف الارتباط أن المنظم أو الجهة المسؤولة عن البرنامج هي التي قامت بوضع الضوابط. ولكن في ظروف التقرير الطوعية، قد لا يكون من الواضح الجهة التي قامت بوضع الضوابط ما لم تذكر في الإيضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري.

تغيير شروط الارتباط (راجع: الفقرتين ١٥، ١٨)

أ٣٧. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) أن لا يوافق المحاسب القانوني على إجراء تغيير معين في شروط الارتباط ما لم يكن هناك تبرير معقول لفعل ذلك[١٨]. إن طلب تغيير نطاق الارتباط قد لا يكون له مبرر معقول عندما يتم، على سبيل المثال، طلب التغيير من أجل استبعاد مصادر انبعاثات معينة من نطاق الارتباط بسبب احتمالية تعديل استنتاج المحاسب القانوني.

التخطيط (راجع: الفقرة ١٩)

أ٣٨. عند وضع الاستراتيجية العامة للارتباط، قد يكون من الملائم النظر في التركيز المعطى لجوانب مختلفة من تصميم وتطبيق نظام المعلومات الخاص بالاحتباس الحراري. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات قد تكون المنشأة مدركة على وجه الخصوص للحاجة إلى وجود رقابة داخلية كافية لضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يتم التقرير عنها، بينما في حالات أخرى قد تركز المنشأة أكثر على التحديد الدقيق للخصائص العلمية أو التشغيلية أو الفنية للمعلومات المراد جمعها.

أ٣٩. يمكن القيام بالارتباطات الأصغر أو الأبسط (انظر الفقرة أ١٩) بواسطة فريق ارتباط صغير جداً. وعندما يكون الفريق صغيراً، فإن التنسيق والتواصل بين أعضاء الفريق سيكون أسهل. ولا يحتاج وضع الاستراتيجية العامة لارتباط صغير أو بسيط إلى تعقيد أو وقت طويل. فعلى سبيل المثال، يمكن اعتبار مذكرة موجزة، بناءً على مناقشات مع المنشأة، بمثابة استراتيجية موثقة للارتباط إذا غطت الأمور المشار إليها في الفقرة ١٩.

أ٤٠. قد يقرر المحاسب القانوني مناقشة عناصر التخطيط مع المنشأة عند تحديد نطاق الارتباط أو تسهيل إجراء وإدارة الارتباط (على سبيل المثال، تنسيق بعض الإجراءات المخطط لها مع عمل موظفي المنشأة). وعلى الرغم من أن هذه المناقشات تجري غالباً، إلا أن الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط تبقى من مسؤولية المحاسب القانوني. وعند مناقشة الأمور المشمولة في الاستراتيجية العامة للارتباط أو في خطة الارتباط، فإن بذل العناية اللازمة أمر مطلوب من أجل عدم تقويض فاعلية الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي مناقشة طبيعة وتوقيت الإجراءات التفصيلية مع المنشأة إلى تقويض فاعلية الارتباط عن طريق جعل الإجراءات قابلة للتنبؤ بشكل كبير.

---

[١٨] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١١.

أ٤١. إن تنفيذ ارتباط التأكيد عبارة عن عملية متكررة. وخلال تنفيذ المحاسب القانوني الإجراءات المخطط لها، قد تدفع الأدلة الذي تم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات الأخرى المخطط لها. وفي بعض الحالات، قد يعلم المحاسب القانوني عن معلومات تختلف بشكل كبير عن تلك المتوقعة في مرحلة مبكرة من الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تشير الأخطاء المنتظمة المكتشفة عند تنفيذ الإجراءات في الموقع ضمن مرافق مختارة إلى أنه من الضروري زيارة مرافق إضافية.

التخطيط لاستخدام عمل الخبراء أو عمل المحاسبين القانونيين الآخرين (راجع: الفقرة ١٩(هـ))

أ٤٢. يمكن تنفيذ الارتباط من قبل فريق متعدد التخصصات يشمل خبير واحداً أو أكثر، وخصوصاً في العمليات المعقدة نسبياً التي من المحتمل أن تتطلب كفاءة متخصص في قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها (انظر الفقرة أ١٩). يحتوي معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) على عدد من المتطلبات فيما يخص استخدام عمل الخبير الذي قد يكون من المطلوب أخذه في الحسبان في مرحلة التخطيط عند التأكد من طبيعة وتوقيت وحجم الموارد الضرورية لتنفيذ الارتباط[١٩].

أ٤٣. يمكن استخدام عمل محاسب قانوني آخر فيما يتعلق، على سبيل المثال، بمصنع أو شكل آخر من المرافق في موقع بعيد؛ أو منشأة تابعة أو قسم أو فرع في دولة أجنبية؛ أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة. وقد تشمل الاعتبارات ذات العلاقة حينما يخطط فريق الارتباط للطلب من محاسب قانوني آخر بأن يعمل على المعلومات التي سوف تشملها قائمة الاحتباس الحراري ما يلي:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يفهم ويلتزم بمتطلبات قواعد سلوك وآداب المهنة التي تعد ذات صلة بالارتباط، وتحديداً الاستقلال.
- الكفاءة المهنية للمحاسب القانوني الآخر.
- مدى مشاركة فريق الارتباط في عمل المحاسب القانوني الآخر.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يعمل في بيئة تنظيمية تشرف بشكل فعال على ذلك المحاسب القانوني.

الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ الارتباط

تحديد الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

أ٤٤. قد تناقش الضوابط مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض قائمة الاحتباس الحراري. وعلى الرغم من أن الضوابط قد تناقش الأهمية النسبية وفق مصطلحات مختلفة، إلا أن مفهوم الأهمية النسبية يشمل بشكل عام ما يلي:

- تعد التحريفات، بما في ذلك الحذف، جوهرية إذا كان من الممكن التوقع بعقلانية أنها ستؤثر، منفردة أو مجتمعة، على القرارات ذات الصلة للمستخدمين المتخذة على أساس قائمة الاحتباس الحراري؛
- تصدر الأحكام الخاصة بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريفات الجوهرية، أو بهما معاً.
- تعتمد الأحكام المتعلقة بأمور مهمة بالنسبة للمستخدمين المستهدفين لقائمة الاحتباس الحراري على دراسة احتياجات المعلومات المشتركة للمستخدمين المستهدفين كمجموعة. ولا يؤخذ في الحسبان الأثر الممكن للتحريفات الجوهرية على مستخدمين فرديين محددين، الذين قد تختلف احتياجاتهم إلى حد كبير.

أ٤٥. يوفر هذا النقاش، في حال وجوده ضمن الضوابط المنطبقة، إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني في تحديد الأهمية النسبية للارتباط. وإذا لم تشمل الضوابط المنطبقة نقاشاً لمفهوم الأهمية النسبية، فإن الخصائص المشار إليها أعلاه تزود المحاسب القانوني بهذا الإطار المرجعي.

[١٩] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات ٢٦–٣٢

أ٤٦. إن تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية مسألة حكم مهني، وتتأثر بتصور المحاسب القانوني لاحتياجات المعلومات المشتركة للمستخدمين المستهدفين كمجموعة. وفي هذا السياق، فإنه من المعقول بالنسبة للمحاسب القانوني أن يفترض أن المستخدمين المستهدفين:

(أ) لديهم معرفة معقولة بالأنشطة المرتبطة بالاحتباس الحراري، والرغبة في دراسة المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري بقدر معقول من العناية؛

(ب) يفهمون أن قائمة الاحتباس الحراري تم إعدادها وتم تقديم التأكيد عليها وفقاً لمستويات مناسبة من الأهمية النسبية، ولديهم فهم لأي مفاهيم للأهمية النسبية مضمَّنة في الضوابط المنطبقة؛

(ج) يفهمون أن طرق قياس كمية الانبعاثات تنطوي حالات عدم تأكد (انظر الفقرات أ٥٤ – أ٥٩)؛

(د) يتخذون قرارات معقولة على أساس المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري.

أ٤٧. إن المستخدمين المستهدفين واحتياجاتهم من المعلومات قد يتضمنون، على سبيل المثال، ما يلي:

- المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة مثل الموردين والعملاء والموظفين والمجتمع الأوسع في حال الإفصاحات الطوعية. وقد تتعلق احتياجاتهم المعلوماتية بقرارات لشراء أو بيع حقوق الملكية في المنشأة؛ أو تقديم قروض للمنشأة أو المتاجرة معها أو التوظيف من قبلها؛ أو تقديم إفادات للمنشأة أو غيرها، على سبيل المثال، السياسيين.
- المشاركين في السوق في حالة برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات، والتي قد تتعلق احتياجاتهم المعلوماتية بقرارات لتداول الأدوات القابلة للتفاوض (مثل التراخيص أو الاعتمادات أو الاعفاءات) التي يوجدها البرنامج، أو فرض غرامات أو عقوبات أخرى على أساس الانبعاثات الزائدة.
- الجهات التنظيمية وصناع القرار في حالة برنامج الإفصاح التنظيمي. وقد تتعلق احتياجاتهم المعلوماتية بمتابعة مدى الالتزام ببرنامج الإفصاح، وبنطاق واسع من قرارات السياسة الحكومية المرتبطة بالتخفيف من حدة تغير المناخ والتكيف معه، والتي تعتمد عادة على المعلومات المجمعة.
- الإدارة والمكلفون بالحوكمة في المنشأة الذين يستخدمون معلومات معينة حول الانبعاثات لاتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية، مثل الاختيار بين التقنيات البديلة وقرارات الاستثمار وبيع الاستثمار، ربما تحسباً لبرنامج إفصاح تنظيمي أو الدخول في برامج للتعامل التجاري مع الانبعاثات.

وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع الأشخاص الذين سوف يقرؤون تقرير التأكيد، وبخاصة عندما يوجد عدد كبير من الناس الذي يستطيعون الوصول إليه. وفي هذه الحالات، وبخاصة عند وجود قراء محتملين من المرجح أن يكون عندهم اهتمامات واسعة النطاق فيما يتعلق بالانبعاثات، فقد يتم حصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين ذوي الاهتمامات المشتركة والمهمة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بعدة طرق، على سبيل المثال، من خلال إبرام اتفاقية بين المحاسب القانوني والطرف المتعاقد أو بموجب الأنظمة أو اللوائح.

أ٤٨. تصدر الأحكام المتعلقة بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بكل من العوامل الكمية والنوعية. وينبغي ملاحظة أن القرارات التي تتعلق بالأهمية النسبية لا تتأثر بمستوى التأكيد، أي أن الأهمية النسبية لارتباط التأكيد المعقول هي نفس الأهمية النسبية لارتباط التأكيد المحدود.

أ٤٩. غالباً ما يتم تطبيق نسبة مئوية على مقياس مرجعي مختار كنقطة بداية في تحديد الأهمية النسبية. وتشمل العوامل التي قد تؤثر على تحديد المقياس المرجعي المناسب والنسبة المئوية المناسبة ما يلي:

- العناصر المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري (على سبيل المثال، انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) والنطاق (٣) والبنود المستقطعة من الانبعاثات وعمليات الإزالة). إن المقياس المرجعي الذي قد يكون مناسباً، حسب الظروف المحددة، هو عبارة عن إجمالي الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، أي مجموع انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) والنطاق (٣) قبل طرح أي بنود مستقطعة للانبعاثات

أو انبعاثات مزالة. ترتبط الأهمية النسبية بالانبعاثات التي يشملها استنتاج المحاسب القانوني. لذلك، عندما لا يغطي استنتاج المحاسب القانوني مجمل قائمة الاحتباس الحراري، فإنه يتم تحديد الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء الخاص من قائمة الاحتباس الحراري الذي يغطيه استنتاج المحاسب القانوني كما لو كان عبارة عن مجمل قائمة الاحتباس الحراري.

- كمية نوع محدد من الانبعاثات أو طبيعة إفصاح محدد. وفي بعض الحالات، توجد أنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات التي تعد فيها التحريفات الجوهرية التي تكون ذات مقدار أقل أو أكثر من الأهمية النسبية لقائمة الاحتباس الحراري بمجملها تحريفات مقبولة. فعلى سبيل المثال، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تحديد أهمية أصغر أو أكبر للانبعاثات الناتجة من دولة معينة أو من غاز أو نطاق أو مرفق معين.

- كيفية عرض قائمة الاحتباس الحراري للمعلومات ذات العلاقة، على سبيل المثال، ما إذا كانت تشتمل على مقارنة معينة للانبعاثات مع الفترة (الفترات) السابقة أو مع سنة الأساس أو "حد أعلى معين، وفي تلك الحالة قد يكون تحديد الأهمية النسبية فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة أحد الاعتبارات الملائمة. وحيثما يكون "الحد الأعلى" ملائماً، فإنه يمكن تحديد الأهمية النسبية فيما يتعلق بتخصيص المنشأة للحد الأعلى إذا كان أقل من الانبعاثات التي يتم التقرير عنها.

- التقلب النسبي للانبعاثات. فعلى سبيل المثال، إذا تفاوتت الانبعاثات بشكل كبير من فترة إلى أخرى، فقد يكون من المناسب تحديد الأهمية النسبية مقارنة بالطرف السفلي من نطاق التذبذب حتى وإن كانت الفترة الحالية أعلى.

- متطلبات الضوابط المنطبقة. وفي بعض الحالات، يمكن أن تحدد الضوابط المنطبقة حداً معيناً للدقة ويمكن أن تشير إليه على أنه هو الأهمية النسبية. فعلى سبيل المثال، قد تنص الضوابط على توقع بأن يتم قياس الانبعاثات باستخدام نسبة مئوية يتم النص على أنها "حد الأهمية النسبية". وحيثما يكون هذا هو الحال، فإن الحد الذي تضعه الضوابط يوفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني في تحديد الأهمية النسبية للارتباط.

أ٥٠. قد تشمل العوامل النوعية ما يلي:

- مصادر الانبعاثات.

- أنواع الغازات المشمولة.

- السياق الذي تستخدم فيه المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري (على سبيل المثال، ما إذا كانت المعلومات هي لغرض الاستخدام في برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات، أو لتقديمها لمنظم ما، أو لتضمينها في تقرير الاستدامة الذي يوزع على نطاق واسع)؛ وأنواع القرارات التي من المرجح أن يتخذها المستخدمون المستهدفون.

- ما إذا كان هناك نوع واحد أو أكثر من الانبعاثات أو الإفصاحات التي يركز عليها المستخدمون المستهدفون، على سبيل المثال، الغازات التي تستنزف طبقة الأوزون بالإضافة إلى مساهمتها في تغير المناخ.

- طبيعة المنشأة، واستراتيجيتها المتعلقة بتغير المناخ والتقدم الذي تحرزه نحو تحقيق الأهداف ذات العلاقة.

- الصناعة والبيئة الاقتصادية والتنظيمية التي تعمل فيها المنشأة.

إعادة النظر مع التقدم في الارتباط (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٥١. قد تحتاج الأهمية النسبية إلى إعادة نظر نتيجة تغير الظروف خلال الارتباط (على سبيل المثال، التصرف بجزء رئيسي من أعمال المنشأة) أو نتيجة معلومات جديدة أو تغير معين في فهم المحاسب القانوني للمنشأة وعملياتها بسبب تنفيذ الإجراءات. فعلى سبيل المثال، قد يصبح من الواضح خلال الارتباط احتمال أن تختلف الانبعاثات الفعلية بشكل كبير عن تلك المستخدمة مبدئياً لتحديد الأهمية النسبية. وإذا استنتج المحاسب القانوني خلال الارتباط أن المستوى المناسب للأهمية النسبية لقائمة الاحتباس الحراري (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع محددة من الانبعاثات أو الإفصاحات، حيثما يكون ذلك منطبقاً) سيكون أقل من ذلك المحدد مبدئياً، فقد يكون من الضروري إعادة النظر في الأهمية النسبية للأداء وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة وتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرات ٢٣ – ٢٦)

أ٥٢. يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد مدى الفهم وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، اللازمة للوصول إلى تأكيد معقول أو محدود، بحسب مقتضى الحال. ويتمثل الاهتمام الرئيسي للمحاسب القانوني فيما إذا كان الفهم الذي تم التوصل إليه وتحديد المخاطر وتقييمها كافياً لتحقيق الهدف المنصوص عليه في هذا المعيار. إن عمق الفهم المطلوب من المحاسب القانوني أقل من ذلك الذي تملكه الإدارة في إدارة المنشأة، كما أن عمق الفهم وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في ارتباط التأكيد المحدود هي أقل منها في ارتباط التأكيد المعقول.

أ٥٣. إن التوصل إلى فهم معين وتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها هي عملية متكررة. ولا توفر إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها بحد ذاتها ما يكفي من الأدلة المناسبة التي يستند إليها استنتاج التأكيد.

عدم التأكد (راجع: الفقرتين ٢٣(ب)(١)ج، ٧٦(هـ))

أ٥٤. من النادر أن تكون عملية قياس كمية الاحتباس الحراري دقيقة بنسبة ١٠٠% بسبب:

(أ) *عدم التأكد العلمي:* ينشأ ذلك بسبب المعرفة العلمية غير الكاملة حول قياس الاحتباس الحراري. فعلى سبيل المثال، فإن معدل احتجاز الاحتباس الحراري في الأحواض البيولوجية وقيم "الاحتباس الحراري المحتمل" التي تستخدم لجمع انبعاثات الغازات المختلفة والتقرير عنها على أنها معادلات لغاز ثاني أوكسيد الكربون تخضع للمعرفة العلمية غير الكاملة. وتقع درجة تأثيرات عدم التأكد العلمي على قياس كمية الانبعاثات المبلغ عنها خارج سيطرة المنشأة. ومع ذلك، فإن إمكانية أن يؤدي عدم التأكد العلمي إلى تفاوتات غير معقولة في الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، يمكن التقليل منها من خلال استخدام ضوابط تنص على افتراضات علمية محددة ليتم استخدامها في إعداد قائمة الاحتباس الحراري، أو عوامل محددة تجسد تلك الافتراضات؛

(ب) *عدم تأكد التقدير (أو القياس):* ينتج ذلك من عمليات القياس والحساب التي تستخدم في قياس كمية الانبعاثات ضمن حدود المعرفة العلمية القائمة. وقد يتعلق عدم تأكد التقدير بالبيانات التي يعتمد عليها تقدير معين (على سبيل المثال، يمكن أن يتعلق بحالات عدم التأكد الملازمة في أدوات القياس المستخدمة) أو بالطريقة، بما في ذلك النموذج عندما يكون منطبقاً المستخدم في إجراء التقويم (أحياناً يعرف بعدم تأكد العامل والنموذج، على التوالي). وفي الغالب تتحكم المنشأة في درجة عدم تأكد التقدير. وقد ينطوي التقليل من درجة عدم تأكد التقدير على تكاليف مرتفعة.

أ٥٥. إن حقيقة أن قياس كمية انبعاثات المنشأة يخضع لعدم التأكد لا تعني أن انبعاثات المنشأة غير مناسبة كموضوع لتقرير التأكيد. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب الضوابط المنطبقة احتساب انبعاثات النطاق (٢) من الكهرباء بواسطة تطبيق عامل انبعاثات محدد على عدد ساعات الكيلو واط المستهلكة. وسوف يعتمد عامل الانبعاثات المحدد على افتراضات ونماذج قد لا تكون صحيحة في جميع الظروف. ومع ذلك، فإنه طالما كانت الافتراضات والنماذج معقولة في الظروف المحددة ومفصح عنها بشكل كافٍ، فإنه يمكن عادة تقديم تأكيد على المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري.

أ٥٦. قد تتم مقابلة الوضع المذكور في الفقرة أ٥٥ مع قياس الكميات وفقاً للضوابط التي تستخدم النماذج والافتراضات المبنية على الظروف المختلفة للمنشأة. ومن المحتمل أن ينتج عن استخدام نماذج وافتراضات خاصة بالمنشأة قياس للكميات بدقة أكثر من استخدام، على سبيل المثال، متوسط عوامل الانبعاثات لصناعة معينة؛ ومن المحتمل أيضاً أن ينشأ عن ذلك مخاطر إضافية للتحريفات الجوهرية فيما يخص كيفية الوصول إلى النماذج والافتراضات الخاصة بالمنشأة. وحسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة أ٥٥، فإنه طالما أن الافتراضات والنماذج معقولة في الظروف المحددة ومفصح عنها بشكل كافٍ، فإنه يمكن عادة تقديم تأكيد على المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري.

أ٥٧. في بعض الحالات، قد يقرر المحاسب القانوني أنه من غير المناسب القيام بارتباط التأكيد إذا كان تأثير عدم التأكد على المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري عالياً جداً. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تكون نسبة كبيرة من انبعاثات المنشأة التي تم التقرير عنها ناتجة عن مصادر التسربات (انظر الفقرة أ٨) التي لا يتم مراقبتها وعندما تكون طرق التقدير غير متطورة بشكل كافٍ، أو عندما تكون نسبة كبيرة من عمليات الإزالة للمنشأة التي تم التقرير عنها تنسب إلى الأحواض البيولوجية. وينبغي الإشارة إلى أن القرارات المتعلقة بالقيام بارتباط التأكيد في هذه الظروف لا تتأثر بمستوى التأكيد، أي إذا كانت غير مناسبة لارتباط التأكيد المعقول، فإنها غير مناسبة لارتباط التأكيد المحدود، والعكس صحيح.

أ٥٨. إن النقاش الوارد في الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري بشأن طبيعة وأسباب وتأثيرات حالات عدم التأكد التي تؤثر على قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة ينبه المستخدمين المستهدفين إلى حالات عدم التأكد المصاحبة لقياس كمية الانبعاثات. ويمكن أن يكون هذا مهماً على وجه الخصوص عندما لا يحدد المستخدمون المستهدفون الضوابط التي يجب استخدامها. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون قائمة الاحتباس الحراري متاحة لقطاع واسع من المستخدمين المستهدفين حتى وإن تم تطوير الضوابط المستخدمة لغرض تنظيمي محدد.

أ٥٩. وبما أن عدم التأكد سمة مهمة لجميع قوائم الاحتباس الحراري، فإن الفقرة ٧٦(هـ) تتطلب أن يتم الإشارة إليه في تقرير التأكيد بصرف النظر عما تشمله الإفصاحات، إن وجدت، في الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري[٢٠].

المنشأة وبيئتها

انقطاع العمليات (راجع: الفقرة ٢٣(ب)(٣)):

أ٦٠. قد تشمل الانقطاعات حوادث معينة مثل الإيقاف المؤقت للعمل والذي قد يحدث فجأة أو قد يتم التخطيط له، على سبيل المثال، كجزء من جدول الصيانة. وفي بعض الحالات، قد تكون طبيعة العمليات متقطعة، على سبيل المثال، عندما يستخدم أحد المرافق في فترات الذروة فقط.

استراتيجيات وأهداف تغير المناخ (راجع: الفقرة ٢٣(هـ)):

أ٦١. إن الأخذ في الحسبان لاستراتيجية تغير المناخ الخاصة بالمنشأة، إن وجدت، والمخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية والمتعلقة بالسمعة ذات الصلة قد تساعد المحاسب القانوني في تحديد مخاطر التحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، إذا قدمت المنشأة تعهدات تفيد بأنها سوف تكون في وضع حيادي لانبعاثات الكربون، فقد يوفر ذلك حافزاً للتصريح عن انبعاثات أقل من الواقع بما يجعل الهدف وكأنه قد تحقق ضمن الإطار الزمني المعلن عنه. وعلى العكس من ذلك، إذا توقعت المنشأة أن تخضع مستقبلاً لبرنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات، فقد يوفر ذلك في نفس الوقت حافزاً للتصريح عن انبعاثات أكثر من الواقع لزيادة فرصة استلام المنشأة قدراً أكبر من الإعفاءات في بداية البرنامج.

إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٦٢. على الرغم من أن المحاسب القانوني مطالب بتنفيذ جميع الإجراءات الواردة في الفقرة ٢٤ في سياق توصله إلى الفهم المطلوب للمنشأة، إلا أنه لا يلزمه تنفيذها جميعاً لكل جانب من جوانب ذلك الفهم.

الإجراءات التحليلية للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرة ٢٤(ب))

أ٦٣. إن الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها ولتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها قد تحدد جوانب المنشأة التي لم يكن المحاسب القانوني على علم بها وقد تساعد في تقييم مخاطر التحريف الجوهري من أجل توفير أساس لتصميم وتطبيق استجابات للمخاطر المقيَّمة. وقد تشمل الإجراءات التحليلية، على سبيل المثال، مقارنة انبعاثات الاحتباس الحراري الصادرة من مرافق مختلفة مع أرقام الإنتاج لهذه المرافق.

أ٦٤. قد تساعد الإجراءات التحليلية على تحديد وجود أحداث غير عادية ومبالغ ونسب واتجاهات قد تشير إلى أمور لها آثار على الارتباط. وقد تساعد العلاقات المكتشفة غير العادية أو غير المتوقعة المحاسب القانوني في تحديد مخاطر التحريف الجوهري.

أ٦٥. ومع ذلك، فإنه عندما تستخدم هذه الإجراءات التحليلية البيانات التي يتم تجميعها عند مستوى عالٍ (قد يكون هذا هو الحال بالنسبة للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها ولتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها)، فإن نتائج هذه الإجراءات التحليلية توفر فقط مؤشراً أولياً عاماً حول مدى وجود تحريف جوهري. وبناءً عليه، في مثل هذه الحالات، فإن اعتبار الأدلة الأخرى التي تم جمعها عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري مع نتائج هذه الإجراءات التحليلية قد تساعد المحاسب القانوني في فهم وتقويم نتائج الإجراءات التحليلية.

---

[٢٠] أنظر أيضاً معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٤٩(هـ).

الملاحظة والتقصي (راجع: الفقرة ٢٤(ج))

أ٦٦. تتكون الملاحظة من النظر إلى آلية معينة أو إجراء معين ينفذه الآخرون، على سبيل المثال، ملاحظة المحاسب القانوني لجهاز مراقبة أثناء معايرته من قبل موظفي المنشأة، أو لتنفيذ أدوات الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة حول تنفيذ الآلية أو الإجراء، ولكنها تقتصر على الوقت الذي تجرى فيه، ومحدودة بحقيقة أن كون العمل تحت الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ الآلية أو الإجراء.

أ٦٧. ينطوي التقصي على ما يلي:

(أ) فحص السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو في أي شكل آخر، على سبيل المثال، سجلات معايرة أحد أجهزة الرقابة. ويوفر التقصي عن السجلات والوثائق أدلة بدرجات متفاوتة من إمكانية الاعتماد، بحسب طبيعتها ومصدرها، وعن فاعلية أدوات الرقابة على إنتاج السجلات والوثائق الداخلية؛ أو

(ب) فحص مادي، على سبيل المثال، جهاز معايرة.

أ٦٨. قد تدعم الملاحظة والتقصي الاستفسارات من الإدارة والآخرين، وقد توفر أيضاً معلومات حول المنشأة وبيئتها. وتشمل الأمثلة على مثل هذه الإجراءات الملاحظة والتقصي عما يلي:

- عمليات المنشأة. ملاحظة الآليات والمعدات بما في ذلك معدات الرقابة، في مرافق قد تكون ذات صلة على وجه الخصوص عندما يتم تضمين انبعاثات النطاق (١) في قائمة الاحتباس الحراري.
- الوثائق (مثل استراتيجيات وخطط تقليل الانبعاثات) والسجلات (مثل سجلات المعايرة ونتائج من مختبرات الفحص) وأدلة العمل التي تعرض بالتفصيل معلومات حول إجراءات جمع المعلومات وأدوات الرقابة الداخلية.
- التقارير المعدة للإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مثل التقارير الداخلية أو الخارجية فيما يتعلق بأنظمة الإدارة البيئية الخاصة بالمنشأة.
- التقارير المعدة من قبل الإدارة (مثل التقارير الإدارية الربعية) ومن قبل المكلفين بالحوكمة (مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة).

التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية في المنشأة (راجع: الفقرات ٢٥د – ٢٦ل)

أ٦٩. في ارتباط التأكيد المحدود، لا يلزم المحاسب القانوني التوصل إلى فهم لجميع مكونات الرقابة الداخلية في المنشأة والمتعلقة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها كما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول. وبالإضافة إلى ذلك، لا يلزم المحاسب القانوني تقويم تصاميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها. ولذلك، فإنه في ارتباط التأكيد المحدود –وإن كان من المناسب غالباً الاستفسار من المنشأة عن أنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها– فلن يكون من الضروري في الغالب التوصل إلى فهم تفصيلي لمكونات أدوات الرقابة الداخلية في المنشأة.

أ٧٠. إن فهم المحاسب القانوني لمكونات الرقابة الداخلية ذات الصلة قد يثير حالات شك حول توفر ما يكفي من الأدلة المناسبة للمحاسب القانوني لاستكمال الارتباط. فعلى سبيل المثال، (انظر أيضاً الفقرات أ٧١ – أ٧٢، أ٩٢ – أ٩٣، والفقرة أ٩٦):

- قد تكون المخاوف بشأن نزاهة أولئك الذين يعدون قائمة الاحتباس الحراري مخاوف جدية إلى الدرجة التي تدفع المحاسب القانوني إلى استنتاج أن خطر سوء عرض الإدارة في قائمة الاحتباس الحراري عالٍ إلى درجة لا يمكن معها تنفيذ الارتباط.
- قد تؤدي المخاوف بشأن حالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها إلى أن يقرر المحاسب القانوني أنه من غير المرجح أن يتوفر ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم الاستنتاج غير المعدل على قائمة الاحتباس الحراري.

أنشطة الرقابة ذات الصلة بالارتباط (راجع: الفقرة ٢٥ل(د)):

أ٧١. إن حكم المحاسب القانوني بشأن ما إذا كانت أنشطة رقابة محددة ذات صلة بالارتباط قد يتأثر بمستوى تقدم وتوثيق نظام معلومات المنشأة وطابعه الرسمي، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة، المتصلة بالتقرير عن الانبعاثات. ومع تطور التقرير عن الانبعاثات، فإنه من الممكن توقع أن يتطور أيضاً مستوى تقدم وتوثيق ورسمية أنظمة المعلومات وأنشطة الرقابة ذات العلاقة المرتبطة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها.

أ٧٢. في المنشآت الصغيرة جداً أو أنظمة المعلومات غير المتطورة، من المرجح أن تكون أنشطة الرقابة المحددة بدائية بشكل كبير وأقل توثيقاً، وقد توجد فقط بشكل غير رسمي. وعندما يكون هذا هو الحال، فإنه من غير المرجح أن يحكم المحاسب القانوني بضرورة فهم أنشطة الرقابة المحددة من أجل تقييم مخاطر التحريف الجوهري وتصميم إجراءات إضافية تستجيب للمخاطر المقيَّمة. ومن جهة أخرى، وفي بعض البرامج الخاضعة للتنظيم، قد يلزم توثيق نظام المعلومات وأنشطة الرقابة بشكل رسمي والمصادقة على تصميمها من قبل المنظم. ومع ذلك فإنه حتى في بعض هذه الحالات، قد لا يمكن توثيق جميع البيانات المتدفقة ذات الصلة وأدوات الرقابة المرتبطة بها. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المرجح بشكل أكبر أن تكون أنشطة الرقابة التي تتعلق بجمع بيانات المصدر من المتابعة المستمرة، أنشطة متطورة وموثقة بشكل جيد وأكثر رسمية من أنشطة الرقابة التي تتعلق بالمعالجة اللاحقة للبيانات والتقرير عنها (انظر أيضاً الفقرات أ٧٠، أ٩٢ – أ٩٣، أ٩٦).

الارتباطات الأخرى التي تنفذ لصالح المنشأة (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٧٣. قد ترتبط المعلومات التي يمكن الحصول عليها من ارتباطات أخرى تُنفذ لصالح المنشأة، على سبيل المثال، بجوانب تتعلق ببيئة الرقابة في المنشأة.

تنفيذ الإجراءات في الموقع ضمن مرافق المنشأة (راجع: الفقرة ٣١)

أ٧٤. إن القيام بالملاحظة والتقصي بالإضافة إلى تنفيذ إجراءات أخرى في الموقع ضمن مرفق معين (غالباً ما يشار إليها بلفظ "زيارة الموقع") قد يكون أمراً مهماً في بناء الفهم حول المنشأة الذي يطوره المحاسب القانوني من خلال القيام بإجراءات في المكتب الرئيسي. ونظراً لأنه يمكن التوقع بأن فهم المحاسب القانوني للمنشأة وتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها يعد أكثر شمولية لارتباط التأكيد المعقول منه لارتباط التأكيد المحدود، فإن عدد المرافق التي يتم فيها تنفيذ الإجراءات في الموقع يكون عادةً أكبر في حال ارتباط التأكيد المعقول من عددها في حال ارتباط التأكيد المحدود.

أ٧٥. يمكن تنفيذ الإجراءات في الموقع ضمن مرفق معين (أو تكليف محاسب قانوني آخر للقيام بهذه الإجراءات نيابة عن المحاسب القانوني) كجزء من التخطيط، عند القيام بإجراءات لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها أو عند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة. وغالباً ما يعد القيام بإجراءات في المرافق المهمة أمراً ضرورياً بشكل خاص لعملية يجري تنفيذها للمرة الأولى عند النظر في اكتمال مصادر النطاق (١) والأحواض المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري، وعند إثبات ما إذا كانت أنظمة جمع ومعالجة البيانات وأساليب التقدير الخاصة بالمنشأة مناسبة بالنسبة إلى الآليات المادية الأساسية وحالات عدم التأكد ذات العلاقة.

أ٧٦. حسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة أ٧٤، قد يُعد القيام بإجراءات في الموقع ضمن مرفق معين أمراً مهماً في بناء الفهم الذي يطوره المحاسب القانوني حول المنشأة من خلال القيام بإجراءات في المكتب الرئيسي. وبالنسبة للعديد من ارتباطات التأكيد المعقول، سوف يحكم المحاسب القانوني أيضاً بأنه من الضروري القيام بإجراءات في الموقع ضمن كل مرفق مهم للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، وخصوصاً عندما تمتلك المنشأة مرافق مهمة ذات انبعاثات النطاق (١). وبالنسبة لارتباط التأكيد المحدود عندما تملك المنشأة عدداً من المرافق المهمة ذات انبعاثات النطاق (١)، فقد لا يكون من الممكن الحصول على مستوى تأكيد ذي مغزى بدون تنفيذ المحاسب القانوني لإجراءات في مجموعة مختارة من المرافق المهمة. وعندما تمتلك المنشأة مرافق مهمة ذات انبعاثات النطاق (١) ويحدد المحاسب القانوني أنه لا يمكن تنفيذ إجراءات فاعلة وكافية في الموقع ضمن المرفق من قبله (أو من قبل محاسب قانوني آخر بالنيابة عنه)، فقد تشمل الإجراءات البديلة واحداً أو أكثر مما يلي:

- فحص وثائق المصدر والرسومات البيانية لتدفق الطاقة والرسومات البيانية لتدفق المواد.
- تحليل ردود الاستبيان من قبل إدارة المرفق.
- معاينة صور الأقمار الصناعية للمرفق.

أ٧٧. من أجل الحصول على تغطية مناسبة لمجموع الانبعاثات، وبخاصة في ارتباط تأكيد معقول، فقد يقرر المحاسب القانوني أنه من المناسب تنفيذ إجراءات في الموقع ضمن مجموعة مختارة من المرافق غير المهمة. وتشمل العوامل التي قد تكون ذات صلة بهذا القرار ما يلي:

- طبيعة الانبعاثات في مرافق مختلفة. فعلى سبيل المثال، فإنه من المرجح بشكل أكبر أن يختار المحاسب القانوني زيارة مرفق ذي انبعاثات النطاق (١) بدلاً من زيارة مرفق ذي انبعاثات النطاق (٢) فقط. وفي الحالة الأخيرة، من المرجح أن يكون فحص فواتير الطاقة في المكتب الرئيسي مصدراً رئيسياً للأدلة.
- عدد وحجم المرافق، ومساهمتها في إجمالي الانبعاثات.
- ما إذا كانت المرافق تستخدم آليات مختلفة أو آليات تستخدم تقنيات مختلفة. وحيثما يكون هذا هو الحال، فقد يكون من المناسب القيام بإجراءات في الموقع ضمن مجموعة مختارة من المرافق التي تستخدم آليات أو تقنيات مختلفة.
- الطرق التي تُستخدم في مرافق مختلفة لجمع معلومات الانبعاثات.
- خبرة الموظفين المعنيين في المرافق المختلفة.
- تنويع اختيار المرافق مع مرور الوقت.

المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٢)

أ٧٨. من المرجح أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة ذات صلة بالارتباط إذا كانت طبيعة مسؤوليات وأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية مرتبطة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها وكان المحاسب القانوني يتوقع أن يستخدم عمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت، أو تخفيض مدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها.

مخاطر التحريف الجوهري على مستوى قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرات ٣٣د(أ) – ٣٣ل(أ))

أ٧٩. تشير مخاطر التحريف الجوهري على مستوى قائمة الاحتباس الحراري إلى المخاطر التي ترتبط بشكل شامل بقائمة الاحتباس الحراري بمجمله. وهذا النوع من المخاطر ليس بالضرورة مخاطر يمكن تحديدها بنوع معين من الانبعاثات أو مستوى معين من الإفصاحات، ولكنها تمثل الظروف التي قد تزيد من مخاطر التحريف الجوهري بشكل عام، على سبيل المثال، من خلال تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية. وقد تكون مخاطر التحريف الجوهري على مستوى قائمة الاحتباس الحراري ذات صلة بشكل خاص باعتبار المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري الناتجة عن الغش.

أ٨٠. قد تنشأ المخاطر على مستوى قائمة الاحتباس الحراري بشكل خاص من بيئة الرقابة الضعيفة. فعلى سبيل المثال، فإن عيوباً مثل قلة كفاءة الإدارة قد يكون لها أثر عام على قائمة الاحتباس الحراري، وقد يحتاج لاستجابة عامة من قبل المحاسب القانوني. وقد تشمل المخاطر الأخرى للتحريف الجوهري على مستوى قائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، ما يلي:

- آليات غير كافية أو غير مراقبة بشكل جيد أو غير موثقة بشكل جيد لجمع البيانات وقياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم الاحتباس الحراري.
- قلة كفاءة الموظفين في جمع البيانات وقياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم الاحتباس الحراري.
- قلة مشاركة الإدارة في قياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم الاحتباس الحراري.
- الإخفاق في تحديد جميع مصادر الانبعاثات الحرارية بدقة.
- خطر الغش، على سبيل المثال، فيما يتعلق بأسواق مبادلة الانبعاثات.
- تقديم معلومات تغطي الفترات السابقة لم يتم إعدادها على أساس متسق، عل سبيل المثال، بسبب الحدود المتغيرة أو التغيرات في منهجيات القياس.
- تقديم عرض مضلل للمعلومات في قائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، تسليط الضوء على نحو غير ملائم على البيانات أو الاتجاهات المواتية بشكل خاص.

- طرق قياس الكميات وسياسات التقرير غير المتسقة، بما في ذلك الطرق المختلفة لتعيين الحدود التنظيمية في المرافق المختلفة.
- أخطاء في تحويل الوحدات عند توحيد المعلومات من المرافق.
- الإفصاح غير الكافي عن حالات عدم التأكد العلمية والافتراضات الرئيسية فيما يخص التقديرات.

استخدام الإقرارات (راجع: الفقرات ٣٣د(ب)–٣٣ل (ب))

أ٨١. تستخدم الإقرارات من قبل المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المعقول، ويمكن استخدامها في ارتباط التأكيد المحدود للنظر في الأنواع المختلفة للتحريفات الجوهرية المحتمل حدوثها.

أ٨٢. عند الإفادة بأن قائمة الاحتباس الحراري تتفق مع الضوابط المنطبقة، فإن المنشأة تقدم إقرارات بشكل ضمني أو صريح فيما يتعلق بقياس كمية الانبعاثات وعرضها والإفصاح عنها. وتندرج الإقرارات ضمن الفئات الآتية وقد تتخذ الأشكال الآتية:

(أ) إقرارات حول قياس كمية الانبعاثات للفترة الخاضعة للتأكيد:

(١) الحدوث – الانبعاثات التي تم تسجيلها قد حدثت وترتبط بالمنشأة.

(٢) الاكتمال – تم تسجيل جميع الانبعاثات التي كان من المفترض تسجيلها (انظر الفقرات أ٣٠–أ٣٤ لمناقشة الاكتمال فيما يخص النطاقات المختلفة).

(٣) الدقة – تم تسجيل قياس كمية الانبعاثات بشكل مناسب.

(٤) الحد الفاصل- تم تسجيل الانبعاثات في فترة التقرير الصحيحة.

(٥) التصنيف – تم تسجيل الانبعاثات ضمن الأنواع الملائمة.

(ب) إقرارات حول العرض والإفصاح:

(١) الحدوث والمسؤولية – الانبعاثات المفصح عنها والأمور الأخرى حدثت فعلاً وتتعلق بالمنشأة.

(٢) الاكتمال – تم تضمين جميع الإفصاحات التي ينبغي تضمينها في قائمة الاحتباس الحراري.

(٣) التصنيف والفهم – تم عرض المعلومات الخاصة بالانبعاثات ووصفها بشكل مناسب، وتم التعبير عن الإفصاحات بشكل واضح.

(٤) الدقة وقياس الكميات – تم الإفصاح بشكل مناسب عن قياس كمية الانبعاثات والمعلومات ذات العلاقة المضمّنة في قائمة الاحتباس الحراري.

(٥) الاتساق- تتسق سياسات قياس الكميات مع تلك المطبقة في الفترة السابقة، أو أن التغيرات مبررة وتم تطبيقها بشكل سليم والإفصاح عنها بشكل كاف؛ والمعلومات المقارنة، إن وجدت، هي التي تم التقرير عنها في الفترة السابقة أو قد أعيد عرضها بشكل مناسب.

الاعتماد على الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٣ل)

أ٨٣. إذا تضمن تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات توقُّع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (أي ينوي المحاسب القانوني أن يعتمد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى)، فإنه يُطلب من المحاسب القانوني بموجب الفقرة ٣٨ل تصميم وتنفيذ اختبارات للفاعلية التشغيلية لهذه الأدوات الرقابية.

أسباب مخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة ٣٤)

الغش (راجع: الفقرتين ٢٨، ٣٤(أ))

أ٨٤. يمكن أن تنشأ التحريفات في قائمة الاحتباس الحراري إما من الغش أو الخطأ. ويكون عامل التمييز بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي أدى إلى التحريف في قائمة الاحتباس الحراري مقصوداً أو غير مقصود.

أ٨٥. قد تنشأ محفزات التحريف المقصود في قائمة الاحتباس الحراري إذا كانت على سبيل المثال نسبة كبيرة من تعويضات أولئك المعنيين بشكل مباشر بآلية التقرير عن الانبعاثات، أو الذين لديهم الفرصة للتأثير عليها، تعتمد على تحقيق أهداف طموحة أكثر من اللازم للاحتباس الحراري. وحسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة أ٦١، قد تنشأ حوافز أخرى للتصريح عن انبعاثات أقل من الواقع أو المبالغة في التصريح عن انبعاثات أكثر من الواقع، من استراتيجية تغير المناخ الخاصة بالمنشأة، إن وجدت، ومن المخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية والمتعلقة بالسمعة ذات الصلة.

أ٨٦. بالرغم من أن الغش مفهوم قانوني واسع، إلا أن المحاسب القانوني معني لأغراض هذا المعيار بالغش الذي يسبب تحريفاً جوهرياً في قائمة الاحتباس الحراري. وعلى الرغم من أن المحاسب القانوني قد يشتبه بحدوث غش أو، في حالات نادرة، قد يحدد حدوث الغش، إلا أنه لا يصدر قرارات قانونية حول ما إذا كان الغش قد حدث فعلاً.

عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرتين ٣٤(ب)، ٧٨(ج))

أ٨٧. يميز هذا المعيار مسؤوليات المحاسب القانوني فيما يخص الالتزام بفئتين مختلفتين من الأنظمة واللوائح على النحو الآتي:

(أ) أحكام الأنظمة واللوائح التي تُعرف عموماً بأن لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات المهمة في قائمة الاحتباس الحراري بحيث تحدد الكميات والإفصاحات التي يتم التقرير عنها في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة. وتتطلب الفقرة ٣٤(ب) من المحاسب القانوني النظر في احتمال وجود تحريفات جوهرية نتيجة عدم الالتزام بأحكام هذه الأنظمة واللوائح عند تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٣٣د أو ٣٣ل؛

(ب) الأنظمة واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد الكميات والإفصاحات في قائمة الاحتباس الحراري، ولكن قد يعد الالتزام بها أمراً أساسياً للجوانب التشغيلية للأعمال، أو لقدرة المنشأة على مواصلة عملها، أو لتجنب عقوبات جوهرية (على سبيل المثال، الالتزام بشروط رخصة تشغيلية معينة أو الالتزام بالأنظمة البيئية). ويُعدّ الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال مسار الارتباط، بحسب ما يقتضي معيار ارتباطات التأكيد[٢١] (٣٠٠٠)، أمراً مهماً في سياق التنبه إلى احتمال أن الإجراءات المُطبقة بغرض تكوين استنتاج عن قائمة الاحتباس الحراري قد تلفت انتباه المحاسب القانوني إلى حالات عدم التزام محددة أو اشتباه في عدم الالتزام بهذه الأنظمة واللوائح.

الأسباب الأخرى لمخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة ٣٤):

أ٨٨. تشمل الأمثلة على العوامل المشار إليها في الفقرات ٣٤(ج)-(ك) ما يلي:

(أ) إن إغفال واحد أو أكثر من مصادر الانبعاثات هو أمر مرجح حدوثه بشكل أكبر بالنسبة للمصادر الأقل وضوحاً والتي قد يتم التغاضي عنها مثل الانبعاثات الناتجة عن التسربات.

(ب) قد تشمل التغيرات التنظيمية أو الاقتصادية المهمة، على سبيل المثال، الزيادات في أهداف الطاقة المتجددة أو التغيرات الكبيرة في الأسعار فيما يخص الإعفاءات بموجب برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات والتي قد تؤدي مثلاً إلى المزيد من مخاطر سوء تصنيف المصادر في مولد كهربائي معين.

(ج) قد تكون طبيعة عمليات المنشأة معقدة (على سبيل المثال، قد تحوي مرافق وآليات متعددة وغير متجانسة) أو متقطعة (على سبيل المثال، توليد الطاقة الكهربائية في أوقات الذروة) أو ينتج عنها علاقات قليلة أو ضعيفة بين انبعاثات المنشأة ومستويات أنشطة

[٢١] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٤.

أخرى قابلة للقياس (على سبيل المثال، معمل كوبالت ونيكل). في مثل هذه الحالات، قد تتقلص فرصة تنفيذ إجراءات تحليلية هادفة بشكل كبير.

قد ينتج عن التغيرات في العمليات أو الحدود (على سبيل المثال، استحداث آليات جديدة أو بيع أو اقتناء أو الإسناد الخارجي لمصادر الانبعاثات أو أحواض الإزالة) مخاطر للتحريف الجوهري (على سبيل المثال، من خلال عدم الإلمام بإجراءات قياس كمية الانبعاثات أو إجراءات التقرير عن الانبعاثات). وقد يحدث أيضاً ازدواج في حساب مصادر الانبعاثات أو أحواض الإزالة نتيجة التنسيق غير الكافي في تحديد المصادر والأحواض في منشأة معقدة.

(د) اختيار طريقة غير مناسبة لقياس الكميات (على سبيل المثال، حساب انبعاثات النطاق (١) باستخدام عامل انبعاثات معين عندما يكون استخدام طريقة قياس مباشرة وأكثر دقة أمراً متاحاً وأكثر مناسبة). يعد اختيار طريقة مناسبة لقياس الكميات أمراً مهماً وبخاصة عندما يتم تغيير طريقة القياس. وذلك لأن المستخدمين المستهدفين غالباً ما يكونون مهتمين باتجاهات الانبعاثات على مر الوقت أو مقارنة بسنة الأساس. وقد تتطلب بعض الضوابط تغيير طرق قياس كمية الانبعاثات فقط عند استخدام طريقة أكثر دقة. وتشمل العوامل الأخرى المرتبطة بطبيعة طرق قياس الكميات ما يلي:

- التطبيق الخاطئ لطريقة قياس معينة، مثل عدم معايرة عدادات القياس أو عدم قراءتها بشكل متكرر بما فيه الكفاية، أو استخدام عامل انبعاثات غير مناسب في الظروف المحددة. فعلى سبيل المثال، يمكن التنبؤ بعامل انبعاثات معين على أساس افتراض الاستخدام المتواصل وقد لا يكون من المناسب استخدامه بعد الإغلاق.

- التعقيد في طرق قياس الكميات والتي من المرجح أن تنطوي على خطر عالٍ للتحريف الجوهري، على سبيل المثال، التلاعب الحسابي الواسع أو المعقد في بيانات المصدر (مثل استخدام النماذج الحسابية المعقدة)؛ أو الاستخدام المكثف لعوامل تحويل الحالة (مثل تلك العوامل التي تستخدم لتحويل مقاييس السوائل إلى مقاييس الغاز)؛ أو الاستخدام المكثف لعوامل تحويل الوحدة (مثل تلك العوامل التي تستخدم لتحويل المقاييس الانجليزية إلى مقاييس مترية).

- التغيرات في طرق قياس الكميات أو متغيرات المدخلات (على سبيل المثال، إذا كانت طريقة قياس الكميات المستخدمة تعتمد على محتوى الكربون في الكتلة الحيوية، وتتغير تركيبة الكتلة الحيوية المستخدمة خلال الفترة).

(ه) تعد الانبعاثات غير الروتينية أو الأمور التقديرية المهمة مصدراً لخطر أكبر للتحريف الجوهري بالمقارنة مع الانبعاثات الروتينية غير المعقدة والتي تخضع للقياس والتقرير بشكل منتظم. والانبعاثات غير الروتينية هي تلك الانبعاثات غير الاعتيادية في حجمها أو طبيعتها ولهذا فإنها نادرة الحدوث (على سبيل المثال، أحداث تحصل لمرة واحدة مثل عطل في المعمل أو تسرب رئيسي). وقد تشمل الأمور التقديرية وضع تقديرات شخصية. وقد تكون مخاطر التحريف الجوهري أكبر بسبب أمور معينة مثل ما يلي:

- تدخل كبير من قبل الإدارة في تحديد طرق قياس الكميات أو معالجة التقرير.

- تدخل يدوي كبير لجمع البيانات ومعالجتها.

- حسابات معقدة أو طرق قياس ومبادئ تقرير معقدة.

- طبيعة الانبعاثات غير الروتينية والتي قد تجعل من الصعب على المنشأة تطبيق أدوات رقابة فاعلة على المخاطر.

- قد تخضع طرق قياس الكميات ومبادئ التقرير فيما يخص التقديرات إلى تفسيرات مختلفة.

- قد تكون الاجتهادات المطلوبة شخصية أو معقدة.

(و) تضمين انبعاثات النطاق (٣) عندما لا يتم الاحتفاظ ببيانات المصدر المستخدمة في قياس الكميات من قبل المنشأة، أو حيثما تكون طرق قياس الكميات المستخدمة عادة غير دقيقة أو تؤدي إلى اختلافات كبيرة في الانبعاثات التي يتم التقرير عنها (انظر الفقرات أ٣١ – أ٣٤).

(ز) تشمل الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية قيام المنشأة بإجراء تقديرات مهمة والبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات ما يلي:

- فهم البيانات التي تعتمد عليها التقديرات؛
- الطريقة، بما في ذلك عندما يكون ذلك منطبقاً، النموذج المستخدم في إجراء التقديرات؛
- الجوانب ذات العلاقة في بيئة الرقابة ونظام المعلومات؛
- ما إذا كانت المنشأة قد استخدمت خبيراً؛
- الافتراضات التي تبني عليها التقديرات؛
- ما إذا كان هناك تغير أو يجب أن يكون هناك تغير عن الفترة السابقة في طرق إجراء التقديرات، وإن كان الأمر كذلك، سبب هذا التغير؛
- ما إذا كانت المنشأة قد قامت بتقييم أثر عدم تأكد التقدير على قائمة الاحتباس الحراري وكيفية قيامها بذلك، بما في ذلك:
  - ما إذا كانت المنشأة قد أخذت في حسبانها الافتراضات أو النتائج البديلة عن طريق، مثلاً، إجراء تحليل الحساسية لتحديد أثر التغيرات في الافتراضات على تقدير معين، وكيفية قيامها بذلك؛
  - كيفية تحديد المنشأة للتقدير عندما يشير التحليل إلى عدد من سيناريوهات النتائج؛
  - ما إذا كانت المنشأة تراقب نتائج التقديرات التي تمت في الفترة السابقة، وما إذا كانت قد استجابت بشكل مناسب لنتائج ذلك الإجراء الرقابي.

أ٨٩. تشمل الأمثلة على العوامل الأخرى التي قد تؤدي إلى مخاطر للتحريف الجوهري ما يلي:

- أخطاء بشرية في قياس كمية الانبعاثات، والتي قد يكون من المرجح حدوثها إذا لم يكن الموظفون على إلمام بآليات الانبعاثات أو تسجيل البيانات أو ليسوا مدربين جيداً في ذلك المجال.
- الاعتماد غير المناسب على نظام معلومات ضعيف التصميم والذي قد ينطوي على القليل من أدوات الرقابة الفاعلة، على سبيل المثال، استخدام جداول بيانات دون أدوات رقابة كافية.
- التعديل اليدوي لمستويات الأنشطة المسجلة أوتوماتيكياً، على سبيل المثال، قد يكون الإدخال اليدوي مطلوباً إذا أصبح عداد الإشعال زائد الحمل.
- تطورات خارجية مهمة مثل الفحص المجتمعي المتزايد لمرفق معين.

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة والإجراءات الإضافية

ارتباطات التأكيد المحدود والمعقول (راجع: الفقرات ٨، ٣٥–٤١ل، ٤٢د، ٤٣ل، ٤٦)

أ٩٠. بما أن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود أقل من ذلك المستوى الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات التي سوف يقوم بها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود سوف تختلف طبيعتها وستكون أقل في مداها مقارنة بارتباط التأكيد المعقول. وفيما يلي الاختلافات الرئيسة بين الاستجابات العامة للمحاسب القانوني للتعامل مع مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة والإجراءات الإضافية فيما يخص ارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود على قائمة الاحتباس الحراري:

(أ) من المرجح أن يختلف التركيز على طبيعة الإجراءات المختلفة كمصدر للأدلة، اعتماداً على ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال:

- قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب في ظروف ارتباط معين للتأكيد المحدود أن يركز بشكل أكبر نسبياً على توجيه الاستفسارات لموظفي المنشأة والإجراءات التحليلية، وأن يركز بشكل أقل نسبياً على اختبارات أدوات الرقابة، إن وجدت، والحصول على أدلة من مصادر خارجية، بالمقارنة مع ارتباط التأكيد المعقول.

- حيثما تستخدم المنشأة معدات قياس مستمرة لقياس كمية الانبعاثات المتدفقة، قد يقرر المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود الاستجابة لأحد مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة من خلال الاستفسار عن مدى تكرار معايرة المعدات. وفي ظل نفس الظروف لارتباط التأكيد المعقول، قد يقرر المحاسب القانوني فحص سجلات المنشأة الخاصة بمعايرة المعدات أو فحص معايرتها بشكل مستقل.

- عندما تحرق المنشأة الفحم، قد يقرر المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المعقول أن يحلل خصائص الفحم بشكل مستقل، ولكنه قد يقرر في ارتباط التأكيد المحدود أن تفحص سجلات المنشأة التي تشتمل على نتائج فحص المختبر يعد استجابة مناسبة لأحد مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة.

(ب) يُعدّ مدى الإجراءات الإضافية المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود أقل من مدى الإجراءات الإضافية المنفذة في ارتباط التأكيد المعقول. وقد ينطوي ذلك على ما يلي:

- تقليل عدد البنود التي سوف يتم التحقق منها؛ أو

- القيام بإجراءات أُقل (على سبيل المثال، القيام بإجراءات تحليلية فقط في الظروف التي يتم فيها تنفيذ كل من الإجراءات التحليلية واختبار التفاصيل في ارتباط تأكيد معقول)؛ أو

- القيام بإجراءات في الموقع على مرافق أقل.

(ج) في ارتباط التأكيد المعقول، تنطوي الإجراءات التحليلية التي تنفذ استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على وضع توقعات للكميات أو النسب بدقة كافية لتحديد التحريفات الجوهرية. أما في ارتباط التأكيد المحدود على الجهة الأخرى، فغالباً ما يتم تصميم الإجراءات التحليلية لدعم التوقعات فيما يتعلق بالاتجاهات والعلاقات والنسب بدلاً من تحديد التحريفات بمستوى الدقة المتوقعة في ارتباط التأكيد المعقول[٢٢].

وعلاوة على ذلك، عندما يتم تحديد تقلبات أو علاقات أو اختلافات مهمة، فإنه يمكن الحصول غالباً على أدلة مناسبة في ارتباط التأكيد المحدود من خلال توجيه استفسارات للمنشأة والنظر في الاستجابات المستلمة في ضوء ظروف الارتباط المعلومة، بدون الحصول على أدلة إضافية بحسب ما تقضي به الفقرة ٤٣ل(أ) في حالة ارتباط التأكيد المعقول.

وبالإضافة إلى ذلك، وعند تنفيذ الإجراءات التحليلية في ارتباط التأكيد المحدود، قد يقوم المحاسب القانوني بما يلي على سبيل المثال:

- استخدام البيانات التي يتم تجميعها على مستوى عالٍ، على سبيل المثال، البيانات على مستوى المنطقة بدلاً من البيانات على مستوى المرافق، أو البيانات الشهرية بدلاً من البيانات الأسبوعية.

- استخدام البيانات التي لم تخضع لإجراءات منفصلة لفحص إمكانية الاعتماد عليها بنفس القدر الذي خضعت له البيانات في ارتباط التأكيد المعقول.

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة (راجع: الفقرة ٣٥)

أ٩١. قد تشمل الاستجابات العامة للتعامل مع مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى قائمة الاحتباس الحراري ما يلي:

- لفت اهتمام موظفي التأكيد إلى ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.

---

(٢٢) قد لا يكون هذا هو الوضع دائماً، على سبيل المثال، قد يضع المحاسب القانوني في بعض الظروف توقعاً دقيقاً بناء على العلاقات الفيزيائية أو الكيميائية الثابتة حتى في ارتباط تأكيد محدود.

- تعيين موظفين أكثر خبرة أو يمتلكون مهارات خاصة أو الاستعانة بالخبراء.
- توفير المزيد من الإشراف.
- دمج عناصر إضافية من عدم القدرة على التنبؤ في اختيار الإجراءات الإضافية التي يجب تنفيذها.
- القيام بتغييرات عامة في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات، على سبيل المثال: تنفيذ إجراءات في نهاية الفترة بدلاً من تنفيذها في تاريخ أولي؛ أو تعديل طبيعة الإجراءات من أجل الحصول على أدلة أكثر إقناعاً.

أ٩٢. إن تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى قائمة الاحتباس الحراري، وبالتالي الاستجابات العامة للمحاسب القانوني، تتأثر بفهمه لبيئة الرقابة. فقد تسمح بيئة الرقابة الفاعلة للمحاسب القانوني بأن يضع ثقة أكبر في نظام الرقابة الداخلية والاعتماد على الأدلة المعدة داخلياً داخل المنشأة وبالتالي السماح للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، القيام ببعض الإجراءات في تاريخ أولي بدلاً من القيام بها في نهاية الفترة. ولكن أوجه القصور في بيئة الرقابة سيكون لها أثر مضاد. فعلى سبيل المثال، قد يستجيب المحاسب القانوني لبيئة رقابة غير فاعلة من خلال:

- تنفيذ المزيد من الإجراءات في نهاية الفترة بدلاً من القيام بها في تاريخ أولي.
- الحصول على أدلة أكثر شمولية من الإجراءات بخلاف اختبارات أدوات الرقابة.
- زيادة حجم العينات ومدى الإجراءات، مثل عدد المرافق التي يتم فيها تنفيذ الإجراءات.

أ٩٣. ولذلك، فإنه سيكون لهذه الاعتبارات أثر مهم على المنهج العام للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، التركيز النسبي على اختبارات أدوات الرقابة مقابل إجراءات أخرى (أنظر أيضاً الفقرات أ٧٠ – أ٧٢، والفقرة أ٩٦).

أمثلة على الإجراءات الإضافية (راجع: الفقرات ٣٧د–٣٧ل، والفقرة ٤٠ل)

أ٩٤. قد تتضمن الإجراءات الإضافية، على سبيل المثال، ما يلي:

- فحص الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على جمع وتسجيل بيانات الأنشطة، مثل ساعات كيلوواط الكهرباء التي يتم شراؤها.
- مطابقة عوامل الانبعاثات مع المصادر المناسبة (على سبيل المثال: المنشورات الحكومية) والنظر في انطباقها في الظروف المحددة.
- مراجعة اتفاقيات المشاريع المشتركة والعقود الأخرى المتعلقة بتحديد الحدود التنظيمية للمنشأة.
- مطابقة البيانات المسجلة، على سبيل المثال، مع عدادات المسافة في المركبات التي تملكها المنشأة.
- إعادة إجراء العمليات الحسابية (على سبيل المثال، حسابات توازن الطاقة وتوازن الكتلة)، ومطابقة الاختلافات الملحوظة.
- أخذ قراءات من معدات المتابعة المستمرة.
- متابعة أو إعادة إجراء القياسات الفيزيائية مثل خزانات الزيت للتغطيس.
- تحليل معقولية ومناسبة أساليب القياس الفريدة الخاصة، وآليات قياس الكميات، وبخاصة الطرق المعقدة التي قد تنطوي، على سبيل المثال، على حلقات إعادة التدوير أو التغذية الراجعة.
- العينات وتحليل خصائص مواد معينة بشكل مستقل مثل الفحم، أو ملاحظة أساليب أخذ المنشأة للعينات وفحص السجلات الخاصة بنتائج اختبارات المختبر.
- التحقق من دقة الحسابات ومناسبة طرق الحساب المستخدمة (على سبيل المثال، تحويل وتجميع مقاييس المدخلات).
- مطابقة البيانات المسجلة مع وثائق المصدر، مثل سجلات الإنتاج وسجلات استخدام الوقود وفواتير الطاقة المشتراة.

العوامل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة (راجع: الفقرات ٣٧د(أ) – ٣٧ل(أ)):

أ٩٥. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة ما يلي:

- القيود الملازمة على قدرات أدوات القياس ومدى تكرار معايرتها.
- عدد المرافق التي تجمع منها البيانات وطبيعتها وانتشارها الجغرافي وخصائص ملكيتها.
- عدد وطبيعة الغازات المختلفة ومصادر الانبعاثات المضمّنة في قائمة الاحتباس الحراري.
- ما إذا كانت الآليات التي تتعلق بالانبعاثات مستمرة أم متقطعة، ومخاطر تعطل مثل هذه الآليات.
- تعقيد طرق قياس الأنشطة وحساب الانبعاثات، على سبيل المثال، قد تتطلب بعض الآليات طرق قياس وحساب فريدة.
- مخاطر الانبعاثات غير المحددة الناتجة عن التسربات.
- المدى الذي ترتبط فيه كمية الانبعاثات مع بيانات المدخلات المتاحة بسهولة.
- ما إذا كان يتم تدريب الموظفين الذين يجمعون البيانات بالطرق الملائمة ومدى تكرار تغير هؤلاء الموظفين.
- طبيعة ومستوى التشغيل الآلي المستخدم في الحصول على البيانات والتعامل معها.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في مختبرات الفحص، سواء كانت داخلية أو خارجية.
- تعقيد الضوابط وسياسات قياس الكميات والتقرير عنها، بما في ذلك كيفية تعيين الحدود التنظيمية.

الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ٣٧ل(أ)(٢)، ٣٨ل(أ))

أ٩٦. في حالة المنشآت الصغيرة جداً أو أنظمة المعلومات غير المتطورة، قد لا تكون هناك أنشطة رقابية عديدة يمكن أن يحددها المحاسب القانوني، أو قد يكون مدى توثيق وجودها أو عملها من قبل المنشأة محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون أكثر فاعلية للمحاسب القانوني أن ينفذ إجراءات إضافية بشكل رئيسي بخلاف اختبارات أدوات الرقابة. ولكن في بعض الحالات النادرة، فإن غياب الأنشطة الرقابية أو مكونات أخرى للرقابة قد يجعل من المستحيل الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة (انظر الفقرات أ٧٠ – أ٧٢، والفقرتين أ٩٢، أ٩٣).

مدى إقناع الأدلة (راجع: الفقرات ٣٧ل(ب) – ٣٧ع(ب))

أ٩٧. من أجل الحصول على أدلة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم مخاطر التحريف الجوهري، فإن المحاسب القانوني قد يزيد من كمية الأدلة أو قد يحصل على أدلة أكثر ملاءمة أو إمكانية للاعتماد عليها، على سبيل المثال، من خلال الحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة.

المخاطر التي يلزم لها اختبارات أدوات الرقابة لتوفير ما يكفي من الأدلة المناسبة (راجع: الفقرة ٣٨ل(ب))

أ٩٨. قد يتضمن قياس كمية الانبعاثات آليات يتم تشغيلها آلياً بشكل كبير مع تدخل يدوي قليل أو معدوم، على سبيل المثال، عند تسجيل المعلومات ذات الصلة أو معالجتها أو التقرير عنها في شكل إلكتروني فقط كما هو الحال في نظام المتابعة المستمر، أو عند دمج معالجة بيانات النشاط معين مع نظام تشغيلي أو نظام للتقرير المالي قائم على تكنولوجيا المعلومات. وفي مثل هذه الحالات:

- قد تتوفر الأدلة في شكل إلكتروني فقط، وتعتمد كفايتها ومناسبتها على فاعلية أدوات الرقابة الموضوعة على دقتها واكتمالها.
- احتمالية إنشاء أو تغيير المعلومات بشكل غير مناسب وعدم اكتشاف ذلك تعد احتمالية كبيرة إذا لم تكن أدوات الرقابة المناسبة تعمل بفاعلية.

إجراءات المصادقة (راجع: الفقرة ٤١ل)

أ٩٩. قد توفر إجراءات المصادقة الخارجية أدلة ملائمة حول معلومات معينة مثل:

- بيانات النشاط التي يجمعها طرف ثالث مثل البيانات حول: سفر الموظفين جواً المنسق بواسطة وكيل سفر؛ أو قياس تدفق الطاقة الوارد إلى مرفق معين من قبل المورد؛ أو تسجيل الكيلومترات التي تقطعها المركبات المملوكة للمنشأة من قبل مدير أسطول خارجي.
- البيانات المرجعية للصناعة المستخدمة في حساب عوامل الانبعاثات.
- شروط الاتفاقيات أو العقود أو المعاملات بين المنشأة وأطراف أخرى، أو معلومات عما إذا كانت أطراف أخرى تقوم أو لا تقوم بتضمين انبعاثات محددة في قوائمهم الخاصة بالاحتباس الحراري عند النظر في الحدود التنظيمية للمنشأة.
- نتائج تحليل المختبر للعينات (على سبيل المثال، القيمة الحرارية للعينات المدخلة).

الإجراءات التحليلية المنفذة استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة (راجع: الفقرات ٤٢د – ٤٢ل)

أ١٠٠. في العديد من الحالات، تسمح الطبيعة الثابتة للعلاقات الفيزيائية أو الكيميائية بين انبعاثات معينة وظواهر أخرى قابلة للقياس بتصميم إجراءات تحليلية قوية (على سبيل المثال، العلاقة بين استهلاك الوقود وانبعاثات ثاني أوكسيد الكربون وأوكسيد النيتروز).

أ١٠١. وبالمثل، قد توجد علاقة يمكن التنبؤ بها بشكل معقول بين الانبعاثات والمعلومات المالية أو التشغيلية (على سبيل المثال، العلاقة بين انبعاثات النطاق (٢) من الكهرباء ورصيد دفتر الأستاذ العام لمشتريات الكهرباء أو ساعات التشغيل). وقد تشمل الإجراءات التحليلية الأخرى مقارنات للمعلومات حول انبعاثات المنشأة مع البيانات الخارجية مثل معدلات الصناعة؛ أو تحليل الاتجاهات خلال الفترة لتحديد الحالات الشاذة لمزيد من الاستقصاء والبحث، والاتجاهات خلال الفترات بغرض التوافق مع الظروف الأخرى مثل اقتناء المرافق أو استبعادها.

أ١٠٢. قد تكون الإجراءات التحليلية فعالة بشكل خاص عندما تكون البيانات المجزأة متاحة بسهولة أو عندما يكون لدى المحاسب القانوني سبب يدفعه لاعتبار البيانات التي سيتم استخدامها بأنها بيانات يمكن الاعتماد عليها، مثلاً عند استخراجها من مصدر خاضع لرقابة جيدة. وفي بعض الحالات، يمكن الحصول على المعلومات التي سوف يتم استخدامها من قبل نظام معلومات إعداد التقارير المالية، أو يمكن إدخالها في نظام معلومات آخر بالتوازي مع إدخال البيانات المالية ذات العلاقة، ويتم تطبيق بعض أدوات الرقابة الشائعة على المدخلات. فعلى سبيل المثال، يمكن إدخال كمية الوقود الذي يتم شراؤها حسبما هو مسجل في فواتير الموردين بموجب نفس الشروط التي تم وفقاً لها إدخال الفواتير ذات الصلة في نظام الحسابات مستحقة السداد. وفي بعض الحالات، قد تكون البيانات التي سوف يتم استخدامها هي مدخلات أساسية في القرارات التشغيلية وتخضع بالتالي لمزيد من الفحص الدقيق من قبل الموظفين التشغيليين، أو تخضع لإجراءات مراجعة خارجية منفصلة (على سبيل المثال، كجزء من اتفاقية مشروع مشترك أو كجزء من إشراف المنظم).

الإجراءات المتعلقة بالتقديرات (راجع: الفقرات ٤٤د – ٤٥ل)

أ١٠٣. في بعض الحالات، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني تقويم كيفية قيام المنشأة باعتبار الافتراضات أو النتائج البديلة ولماذا قامت برفضها.

أ١٠٤. في بعض ارتباطات التأكيد المحدود، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني أن ينفذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المحددة في الفقرة ٤٥ل.

أخذ العينات (راجع: الفقرة ٤٦)

أ١٠٥. ينطوي أخذ العينات على ما يلي:

(أ) تحديد حجم عينة بشكل يكفي لتقليل مخاطر العينات إلى مستوى متدني مقبول. ولأن المستوى المقبول لمخاطر ارتباط التأكيد المعقول هو أقل من المستوى المقبول لمخاطر ارتباط التأكيد المحدود، فإنه أيضاً قد يكون كذلك بالنسبة لمستوى المخاطر المقبول للعينات في حالة اختبارات التفاصيل. ولذلك، عند استخدام العينات في اختبارات التفاصيل في ارتباط التأكيد المعقول، فإن حجم العينة قد يكون أكبر مقارنة بتلك التي تستخدم في ظروف مشابهة في ارتباط التأكيد المحدود.

(ب) اختيار بنود للعينة بحيث يكون هناك فرصة لاختيار كل وحدة في مجتمع العينة وتنفيذ إجراءات مناسبة للغرض المحدد في كل بند يتم اختياره. وإذا لم يتمكن المحاسب القانوني من تطبيق الإجراءات المصممة أو الإجراءات البديلة المناسبة على بند معين تم اختياره، فإن ذلك البند يعامل على أنه انحراف عن نظام الرقابة المحدد في حالة اختبارات أدوات الرقابة، أو أنه تحريف في حالة اختبارات التفاصيل.

(ج) التحقيق في طبيعة وسبب الانحرافات أو التحريفات المحددة وتقويم تأثيراتها المحتملة على الغرض من الإجراء، وعلى مجالات أخرى من الارتباط.

(د) تقويم:

(١) نتائج العينة بما في ذلك، بالنسبة لاختبارات التفاصيل، تعميم التحريفات التي وجدت في العينة على المجتمع؛

(٢) ما إذا كان استخدام العينات يوفر أساساً مناسباً للاستنتاجات حول المجتمع الذي تم اختباره.

الغش والأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة ٤٧)

أ١٠٦. عند الاستجابة للغش أو الغش المشتبه به المحدد أثناء الارتباط، فإنه قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني، على سبيل المثال:

- مناقشة الأمر مع المنشأة.
- الطلب من المنشأة التشاور مع طرف ثالث مؤهل بشكل مناسب، مثل المستشار القانوني للمنشأة أو الجهة التنظيمية.
- النظر في المدلولات الضمنية للأمر فيما يتعلق بجوانب أخرى من الارتباط، بما في ذلك تقييم المحاسب القانوني للخطر، وإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة من المنشأة.
- الحصول على المشورة القانونية حول تبعات التصرفات المختلفة.
- الاتصال مع أطراف ثالثة (على سبيل المثال، الجهة التنظيمية).
- الامتناع عن تقديم تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط.

أ١٠٧. قد تكون التصرفات المشار إليها في الفقرة أ١٠٦ مناسبة للاستجابة لعدم الالتزام أو عدم الالتزام المشتبه به بالأنظمة واللوائح المحددة أثناء سير الارتباط. وقد يكون أيضاً من المناسب وصف الأمر في فقرة أمور أخرى في تقرير التأكيد وفقاً للفقرة ٧٧ من هذا المعيار، ما لم:

(أ) يستنتج المحاسب القانوني أن عدم الالتزام له أثر جوهري على قائمة الاحتباس الحراري ولم يتم إظهاره بشكل كافٍ في قائمة الاحتباس الحراري؛ أو

(ب) يتم منع المحاسب القانوني من قبل المنشأة من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتقويم ما إذا كان عدم الالتزام، الذي قد يكون جوهرياً بالنسبة لقائمة الاحتباس الحراري، قد حدث أو من المحتمل أن يحدث، وفي تلك الحالة تنطبق الفقرة ٦٦ من معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

الإجراءات المتعلقة بآلية تجميع قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرات ٤٨د – ٤٨ل)

أ١٠٨. حسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة أ٧١، ومع تطور التقرير عن الانبعاثات، يمكن التوقع أيضاً بأن مستوى توثيق ومدى رسمية أنظمة المعلومات المتعلقة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها سوف يتطور أيضاً. وفي أنظمة المعلومات غير المتطورة، قد تكون عملية التجميع غير رسمية إلى حد كبير. أما في الأنظمة الأكثر تطوراً، قد تكون عملية التجميع أكثر انتظاماً وموثقة بشكل رسمي. وتعتمد طبيعة ومدى إجراءات المحاسب القانوني فيما يتعلق بالتعديلات والطريقة التي يطابق بها المحاسب القانوني قائمة الاحتباس الحراري مع السجلات الأساسية على طبيعة وتعقيد عملية قياس الكميات والتقرير عنها لدى المنشأة ومخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بها.

الإجراءات الإضافية (راجع: الفقرات ٤٩د – ٤٩ل)

أ١٠٩. إن ارتباط التأكيد هو عملية تكرارية، وقد يعلم المحاسب القانوني بمعلومات تختلف بشكل كبير عن تلك التي استند إليها تحديد الإجراءات المخطط لها. وخلال تنفيذ المحاسب القانوني للإجراءات المخطط لها، فقد تدفع الأدلة التي يتم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تنفيذ إجراءات إضافية. وقد تشمل هذه الإجراءات الطلب من المنشأة فحص الأمر (الأمور) المحدد من قبل المحاسب القانوني والقيام بتعديلات على قائمة الاحتباس الحراري حيثما يكون ذلك مناسباً.

تحديد ما إذا كانت الإجراءات الإضافية ضرورية في ارتباط التأكيد المحدود (راجع: الفقرتين ٤٩د، ٤٩د(ب))

أ١١٠. قد يعلم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تجعله يعتقد بأن قائمة الاحتباس الحراري قد تكون محرفة بشكل جوهري. فعلى سبيل المثال، عند القيام بزيارات للموقع، قد يحدد المحاسب القانوني مصدراً محتملاً للانبعاثات لا يبدو أنه مُضمّن في قائمة الاحتباس الحراري. في مثل هذه الحالات، يطرح المحاسب القانوني مزيداً من الاستفسارات عما إذا تم تضمين المصدر المحتمل في قائمة الاحتباس الحراري. ويعد مدى الإجراءات الإضافية المنفذة، وفقاً للفقرة ٤٩د، مسالة حكم مهني. وكلما زاد احتمال التحريف الجوهري، كلما زاد المحاسب القانوني من الحصول على أدلة أكثر إقناعاً.

أ١١١. إذا علم المحاسب القانوني، في حالة ارتباط تأكيد محدود، بأمر أو أمور تجعله يعتقد بأن قائمة الاحتباس الحراري قد تكون محرفة بشكل جوهري، فيجب على المحاسب القانوني بموجب الفقرة ٤٩د تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية. ولكن إذا لم يكن المحاسب القانوني بعد ذلك قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة ليستنتج أنه ليس من المرجح أن يسبب ذلك الأمر أو الأمور تحريفاً جوهرياً في قائمة الاحتباس الحراري، أو ليحدد أنها لم تسبب تحريفاً جوهرياً في قائمة الاحتباس الحراري، فإنه يوجد قيد على النطاق.

تجميع التحريفات المكتشفة (راجع: الفقرة ٥٠)

أ١١٢. يمكن أن يحدد المحاسب القانوني مبلغاً معيناً بحيث يكون من الواضح أن التحريفات الأقل من هذا المبلغ لن تكون ذات شأن ولن يكون من اللازم تجميعها لأن المحاسب القانوني يتوقع أن تجميع هذه المبالغ لن يكون له تأثير جوهري بشكل واضح على قائمة الاحتباس الحراري. ولا يُعَد مصطلح "من الواضح أنها ليست ذات شأن" تعبيراً آخر عن مصطلح "غير جوهري". فالأمور التي من الواضح أنها ليست ذات شأن ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر) عن الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرة ٤٤، وسيكون من الواضح أنها أمور ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر "من الواضح أنه ليس ذا شأن"، فإن الأمر لا تنطبق عليه تلك الصفة.

استخدام عمل محاسبين قانونيين آخرين

إبلاغ المعلومات إلى المحاسبين القانونيين الآخرين (راجع: الفقرة ٥٧(أ))

أ١١٣. قد تشمل الأمور ذات العلاقة التي قد يقوم فريق الارتباط بإبلاغها إلى المحاسبين القانونيين الآخرين فيما يخص العمل الذي يتوجب تنفيذه والاستخدام المقصود من ذلك العمل وشكل ومحتوى اتصالات المحاسبين القانونيين الآخرين مع فريق الارتباط ما يلي:

- الطلب من المحاسب القانوني الآخر، الذي لديه إلمام بالسياق الذي سوف يستخدم فيه فريق الارتباط عمل المحاسب القانوني الآخر، أن يؤكد بأنه سوف يتعاون مع فريق الارتباط.
- الأهمية النسبية لأداء عمل المحاسب القانوني الآخر والتي قد تكون أقل من الأهمية النسبية للأداء لقائمة الاحتباس الحراري (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات، عندما يكون ذلك منطبقاً) والحد الذي لا يمكن اعتبار التحريفات التي تفوقه أنها ليست ذات شأن بشكل واضح بالنسبة لقائمة الاحتباس الحراري.
- المخاطر المحددة للتحريف الجوهري في قائمة الاحتباس الحراري والتي لها صلة بعمل المحاسب القانوني الآخر؛ والطلب من المحاسب القانوني الآخر إبلاغ أي مخاطر أخرى يتم تحديدها أثناء سير الارتباط في الوقت المناسب والتي قد تكون جوهرية بالنسبة لقائمة الاحتباس الحراري، واستجابات المحاسب القانوني الآخر لهذه المخاطر.

إبلاغ المعلومات من المحاسبين القانونيين الآخرين (راجع: الفقرة ٥٧(أ))

أ١١٤. تشمل الأمور ذات الصلة التي قد يطلب فريق الارتباط من المحاسب القانوني الآخر إبلاغها ما يلي:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر قد التزم بمتطلبات قواعد سلوك وآداب المهنة التي تعد ذات صلة بارتباط المجموعة، بما في ذلك الاستقلال والكفاءة المهنية(*).
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر قد التزم بمتطلبات فريق ارتباط المجموعة.
- معلومات حول عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد تؤدي إلى تحريف جوهري في قائمة الاحتباس الحراري.
- قائمة بالتحريفات غير المصححة والمحددة من قبل المحاسب القانوني الآخر أثناء سير الارتباط التي لا تُعد أنها ليست ذات شأن بشكل واضح.
- مؤشرات الانحياز المحتمل في إعداد المعلومات ذات الصلة.
- وصف أي من أوجه القصور المهمة المحددة في نظام الرقابة الداخلية التي حددها المحاسب القانوني الآخر أثناء سير الارتباط.
- أمور مهمة أخرى قام المحاسب القانوني الآخر بإبلاغها أو يتوقع إبلاغها إلى المنشأة، بما في ذلك الغش أو الغش المشتبه به.
- أي أمور أخرى قد تتعلق بقائمة الاحتباس الحراري، أو التي يرغب المحاسب القانوني الآخر بجذب انتباه فريق الارتباط إليها، بما في ذلك الاستثناءات المشار إليها في أي إفادات مكتوبة طلبها المحاسب القانوني الآخر من المنشأة.
- النتائج العامة للمحاسب القانوني الآخر أو استنتاجه أو رأيه.

الأدلة (راجع: الفقرة ٥٧(ب))

أ١١٥. قد تشمل الاعتبارات ذات الصلة عند الحصول على الأدلة فيما يتعلق بعمل المحاسب القانوني الآخر:

- المناقشات مع المحاسب القانوني الآخر فيما يخص أنشطة الأعمال المتعلقة بعمل ذلك المحاسب القانوني والتي تعد مهمة بالنسبة إلى قائمة الاحتباس الحراري.
- مناقشات مع المحاسب القانوني الآخر فيما يخص قابلية تعرض المعلومات ذات الصلة للتحريف الجوهري.
- فحص وثائق المحاسب القانوني الآخر الخاصة بالمخاطر المحددة للتحريف الجوهري والاستجابات لتلك المخاطر والاستنتاجات. وهذه الوثائق قد تتخذ شكل مذكرة تعكس استنتاج المحاسب القانوني الآخر فيما يتعلق بالمخاطر المحددة.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٥٨)

أ١١٦. بالإضافة إلى الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرة ٥٨، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري طلب إفادات مكتوبة أخرى. وعادة ما يكون الشخص (الأشخاص) الذي يطلب المحاسب القانوني منه إفادات مكتوبة هو عضو في الإدارة العليا أو من بين المكلفين بالحوكمة. ولكن بسبب اختلاف هياكل الإدارة والحوكمة مع اختلاف الدول والمنشآت التي تعكس تأثيرات معينة مثل الخلفيات الثقافية والقانونية المختلفة وخصائص الحجم والملكية، فإنه من غير الممكن لهذا المعيار أن يحدد لجميع الارتباطات الشخص أو الأشخاص المناسبين الذين يطلب منهم إفادات مكتوبة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة عبارة عن مرفق معين وليس منشأة قانونية مستقلة بحد ذاتها. وفي هذه الحالات، قد يتطلب تحديد موظفي الإدارة المناسبين أو المكلفين بالحوكمة الذين يطلب منهم إفادات مكتوبة ممارسة الحكم المهني.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرة ٦١)

أ١١٧. قد تشمل الأحداث اللاحقة، على سبيل المثال، نشر عوامل الانبعاثات المنقحة من قبل جهة معينة مثل هيئة حكومية، أو التغيرات في الأنظمة أو التشريعات ذات العلاقة، أو المعرفة العلمية المحسنة، أو التغيرات الهيكلية المهمة في المنشأة، أو توفر طرق أكثر دقة لقياس الكميات، أو اكتشاف خطأ مهم.

المعلومات المقارنة (راجع: الفقرات ٦٢، ٦٣، ٧٦(ج))

(*) يجب أن يلتزم المراجع بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

أ١١٨. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو شروط الارتباط المتطلبات المتعلقة بعرض المعلومات المقارنة في قائمة الاحتباس الحراري والتقرير عنها وتأكيدها. إن الفرق الأساسي بين القوائم المالية وقائمة الاحتباس الحراري هو أن المبالغ المعروضة في قائمة الاحتباس الحراري تقيس الانبعاثات لفترة محددة ولا تعتمد على المبالغ التراكمية على مر الوقت. ونتيجة لذلك، لا تؤثر المعلومات المقارنة المعروضة على معلومات السنة الحالية ما لم يتم تسجيل الانبعاثات في فترة خاطئة وبالتالي قد تعتمد المبالغ على فترة البداية الخاطئة للقياس.

أ١١٩. عندما تتضمن قائمة الاحتباس الحراري إشارات إلى تخفيض النسبة المئوية للانبعاثات أو مقارنة مشابهة للمعلومات فترة بفترة، فإنه من المهم أن يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان مدى مناسبة المقارنات. وقد تكون هذه المقارنات غير مناسبة نتيجة ما يلي:

(أ) التغيرات المهمة في العمليات عن الفترة السابقة؛ أو

(ب) التغيرات المهمة في عوامل التحويل؛ أو

(ج) عدم اتساق مصادر أو طرق القياس.

أ١٢٠. عند عرض المعلومات المقارنة مع معلومات الانبعاثات الحالية مع أن استنتاج المحاسب القانوني لا يغطي بعض أو جميع تلك المعلومات المقارنة، فإنه من المهم أن تحدد حالة هذه المعلومات بشكل واضح في كل من قائمة الاحتباس الحراري وفي تقرير التأكيد.

إعادة العرض (راجع: الفقرة ٦٢(أ))

أ١٢١. قد يكون من الضروري إعادة عرض كميات الاحتباس الحراري التي تم التقرير عنها في فترة سابقة، وذلك وفق للأنظمة أو اللوائح أو الضوابط المنطبقة بسبب، مثلاً، معرفة علمية محسنة أو تغيرات هيكلية مهمة في المنشأة أو توفر طرق أكثر دقة لقياس الكميات أو اكتشاف خطأ مهم.

تنفيذ إجراءات على المعلومات المقارنة (راجع: الفقرة ٦٣(أ))

أ١٢٢. إذا علم المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود الذي يتضمن تأكيداً حول المعلومات المقارنة، أنه قد يوجد تحريف جوهري في المعلومات المقارنة المعروضة، فإن الإجراءات الواجب تنفيذها يجب أن تكون وفقاً لمتطلبات الفقرة ٤٩د. وفي حالة ارتباط التأكيد المعقول، يجب أن تكون الإجراءات الواجب تنفيذها كافية لتكوين رأي حول المعلومات المقارنة.

أ١٢٣. إذا لم يتضمن الارتباط تأكيداً بشأن المعلومات المقارنة، فإن متطلب تنفيذ إجراءات في الظروف التي تتناولها الفقرة ٦٣(أ) هو من أجل الوفاء بالالتزام الأخلاقي للمحاسب القانوني، وهو ألا يرتبط بعلم منه بمعلومات خاطئة أو مضللة بشكل جوهري.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٦٤)

أ١٢٤. قد يتم نشر قائمة الاحتباس الحراري مع معلومات أخرى لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، على سبيل المثال، قد يتم دمج قائمة الاحتباس الحراري كجزء من التقرير السنوي أو تقرير الاستدامة الخاص بالمنشأة أو قد يتم دمجها مع معلومات أخرى خاصة بتغيرات المناخ مثل:

- التحليل الاستراتيجي، بما في ذلك بيان حول أثر تغير المناخ على الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.
- توضيح وتقييم نوعي للمخاطر المهمة الحالية والمتوقعة والفرص المرتبطة بتغير المناخ.
- إفصاحات حول الأعمال التي تقوم بها المنشأة، بما في ذلك الخطط طويلة وقصيرة الأجل لمعالجة المخاطر والفرص والتأثيرات المرتبطة بتغير المناخ.
- إفصاحات حول التوقعات المستقبلية، بما في ذلك الاتجاهات والعوامل المرتبطة بتغير المناخ والتي من المرجح أن تؤثر على استراتيجية المنشأة أو النطاق الزمني الذي يتم خلاله التخطيط لتحقيق الاستراتيجية.
- وصف عمليات الحوكمة وموارد المنشأة التي يتم تعيينها لتحديد وإدارة ومتابعة القضايا المتعلقة بتغير المناخ.

أ١٢٥. في بعض الحالات، قد تنشر المنشأة معلومات حول الانبعاثات يتم حسابها بناء على أساس معين يختلف عن ذلك المستخدم في إعداد قائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، قد يتم إعداد المعلومات الأخرى على أساس "المقارنة لنفس الفترة مع سنة سابقة" حيث يتم إعادة حساب الانبعاثات لحذف أثر الأحداث غير المتكررة، مثل تشغيل معمل جديد أو إغلاق مرفق معين. قد يسعى المحاسب القانوني لاستبعاد هذه المعلومات إذا كانت الطرق المستخدمة لإعدادها غير مسموح بها وفقاً للضوابط المستخدمة في إعداد قائمة

الاحتباس الحراري. وقد يسعى المحاسب القانوني أيضاً إلى استبعاد أي معلومات سردية غير متسقة مع البيانات الكمية التي تتضمنها قائمة الاحتباس الحراري أو أي معلومات سردية لا يمكن إثباتها (على سبيل المثال، التقديرات أو الادعاءات غير المدعومة حول التصرفات المستقبلية).

أ١٢٦. تشمل الإجراءات الإضافية التي قد تكون مناسبة عندما يمكن أن تقلل المعلومات الأخرى من مصداقية قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكد ما يلي على سبيل المثال:

- الطلب من المنشأة استشارة طرف ثالث مؤهل، مثل المستشار القانوني للمنشأة.
- الحصول على مشورة قانونية حول تبعات الإجراءات المختلفة.
- الاتصال مع أطراف ثالثة، على سبيل المثال، الجهة التنظيمية.
- الامتناع عن تقديم تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط، حيثما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.
- وصف الأمر في تقرير التأكيد.

التوثيق

توثيق الإجراءات المُنفذة والأدلة التي يتم الحصول عليها (راجع: الفقرات ١٥، ٦٥، ٦٦)

أ١٢٧. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) من المحاسب القانوني وفي الوقت المناسب بحسب الحال أن يقوم بإعداد توثيق للارتباط يوفر سجلاً لأساس تقرير التأكيد.[٢٢] وفيما يلي أمثلة على الأمور التي قد يكون من المناسب تضمينها في توثيق أعمال الارتباط :

- الغش: مخاطر التحريف الجوهري وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات فيما يخص الغش؛ والاتصالات التي تتم حول الغش مع المنشأة والجهات التنظيمية وآخرين.
- الأنظمة واللوائح: عدم الالتزام المحدد أو المشتبه به بالأنظمة واللوائح ونتائج النقاش مع المنشأة وأطراف أخرى خارج المنشأة.
- التخطيط: الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط وأي تغييرات مهمة جرت أثناء سير الارتباط والأسباب وراء هذه التغييرات.
- الأهمية النسبية: المبالغ والعوامل الآتية التي تؤخذ في الحسبان عند تحديدها: أهمية قائمة الاحتباس الحراري؛ ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات، إذا كان ذلك منطبقاً؛ والأهمية النسبية للأداء؛ وأي تعديل للأهمية النسبية مع التقدم في الارتباط.
- مخاطر التحريف الجوهري: النقاش الذي تتطلبه الفقرة ٢٩، والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها، والعناصر الرئيسية للفهم الذي تم الحصول عليه فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المحددة في الفقرة ٢٣، ومخاطر التحريفات الجوهرية التي تقتضي بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني تنفيذ إجراءات إضافية.
- إجراءات إضافية: طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية المنفذة، والعلاقة بين تلك الإجراءات الإضافية ومخاطر التحريف الجوهري، ونتائج الإجراءات.
- تقويم التحريفات: المبلغ الذي تعد التحريفات الأقل منه أنها ليست ذات شأن بشكل واضح، والتحريفات المجمعة أثناء سير الارتباط وما إذا كان قد تم تصحيحها، واستنتاجات المحاسب القانوني عما إذا كانت التحريفات غير المُصححة جوهرية، سواء منفردة أو مجتمعة، وأساس ذلك الاستنتاج.

---

[٢٢] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٤٢.

الأمور التي تنشأ بعد تاريخ تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ٦٨)

أ١٢٨. تشمل الأمثلة على الظروف الاستثنائية الحقائق التي يعلم المحاسب القانوني بها بعد تاريخ تقرير التأكيد ولكنها كانت قائمة في ذلك التاريخ والتي، لو علم بها المحاسب القانوني في ذلك التاريخ، لأدت الى تعديل قائمة الاحتباس الحراري أو أدت بالمحاسب القانوني إلى تعديل الاستنتاج في تقرير التأكيد، على سبيل المثال، اكتشاف خطأ مهم غير مصحح. ويتم النظر في التغيرات الناتجة على توثيق أعمال الارتباط وفقاً لسياسات وإجراءات المكتب فيما يخص مسؤوليات الفحص التي يتطلبها معيار رقابة الجودة (١)، حيث يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط المسؤولية النهائية عن التغيرات.[٢٤]

تجميع ملف الارتباط النهائي (راجع: الفقرة ٦٩)

أ١٢٩. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية أو المتطلبات في الأنظمة أو اللوائح التي لها على الأقل نفس متطلبات معيار رقابة الجودة (١)) من المكاتب وضع سياسات وإجراءات لاكتمال تجميع ملفات الارتباط في الوقت المناسب[٢٥]. ويكون الحد الزمني المناسب لاكتمال تجميع ملف الارتباط النهائي ما لا يزيد عادة عن ٦٠ يوماً بعد تاريخ تقرير التأكيد[٢٦].

فحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٧١)

أ١٣٠. تتضمن الأمور الأخرى التي تؤخذ في الحسبان في فحص رقابة جودة الارتباط:

- تقويم فريق الارتباط لاستقلالية المكتب ذات الصلة بالارتباط.
- ما إذا تم إجراء استشارات مناسبة حول الأمور التي تنطوي على اختلافات في الرأي أو صعوبات أخرى أو أمور مثيرة للجدل، ونتائج تلك الاستشارات.
- ما إذا كانت وثائق الارتباط التي اختيرت للفحص تعكس العمل المنجز فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم النتائج التي تم التوصل إليها.

تكوين استنتاج التأكيد

وصف الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرتين ٧٤(د)، ٧٦(ز)(٤))

أ١٣١. يتطلب إعداد قائمة الاحتباس الحراري من قبل المنشأة تضمين وصف مناسب للضوابط المنطبقة في الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري. ويطلع ذلك الوصف المستخدمين المستهدفين على الإطار الذي تعتمد عليه قائمة الاحتباس الحراري، وهو مهم بشكل خاص عندما يكون هناك اختلافات كبيرة بين الضوابط المختلفة فيما يتعلق بكيفية معالجة أمور معينة في قائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، ما الذي يتم تضمينه من البنود المستقطعة من الانبعاثات، إن وجدت؛ وكيف تم قياس كميتها وماذا تمثل؛ وأساس اختيار انبعاثات النطاق (٣) التي سيتم تضمينها وكيف تم قياس كميتها.

أ١٣٢. إن وصف قائمة الاحتباس الحراري بأنها معدّة وفقاً لضوابط معينة يكون مناسباً فقط إذا التزمت قائمة الاحتباس الحراري بجميع متطلبات تلك الضوابط السارية خلال الفترة التي تغطيها قائمة الاحتباس الحراري.

أ١٣٣. إن وصف الضوابط المنطبقة الذي يحتوي على لغة متحفظة أو مقيدة غير دقيقة (على سبيل المثال، تلتزم قائمة الاحتباس الحراري بشكل جوهري بمتطلبات XYZ) لا يعد وصفاً كافياً لأنه قد يضلل مستخدمي قائمة الاحتباس الحراري.

محتوى تقرير التأكيد

نماذج توضيحية لتقارير التأكيد (راجع: الفقرة ٧٦)

أ١٣٤. يحتوي الملحق (٢) على نماذج توضيحية لتقارير التأكيد عن قائمة الاحتباس الحراري متضمنة العناصر المنصوص عليها في الفقرة ٧٦.

---

(٢٤) معيار رقابة الجودة (١)، رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ عمليات مراجعة وفحص للقوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الفقرتين ٣٢ و٣٣.
(٢٥) معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤٥.
(٢٦) معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة أ٥٤.

المعلومات التي لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٧٦(ج))

أ١٣٥. عندما تتضمن قائمة الاحتباس الحراري معلومات معينة، مثل البنود المقارنة، التي لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، فإنه يتم في العادة تحديد تلك المعلومات على أنها كذلك في قائمة الاحتباس الحراري وفي تقرير تأكيد المحاسب القانوني، وذلك لتجنب سوء الفهم والاعتماد غير المناسب على المعلومات التي لم تخضع للتأكيد.

البنود المستقطعة من الانبعاثات (راجع: الفقرة ٧٦(و))

أ١٣٦. إن صياغة البيان الذي سوف يتم تضمينه في تقرير التأكيد عندما تتضمن قائمة الاحتباس الحراري البنود المستقطعة من الانبعاثات قد تختلف إلى حد كبير وذلك اعتماداً على الظروف.

أ١٣٧. إن توفر المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها فيما يخص الحصص الموازنة والبنود الأخرى المستقطعة من الانبعاثات تختلف بشكل كبير، وبالتالي فإن الأدلة المتاحة للمحاسبين القانونيين لدعم البنود المستقطعة من الانبعاثات التي تطالب بها المنشآت تختلف إلى حد كبير.

أ١٣٨. بسبب الطبيعة المتغيرة للبنود المستقطعة من الانبعاثات والعدد المنخفض في الغالب للإجراءات وطبيعتها التي يمكن للمحاسب القانوني أن يطبقها على البنود المستقطعة من الانبعاثات، يتطلب هذا المعيار تحديد تلك البنود المستقطعة في تقرير التأكيد، إن وجدت، التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، وعبارة تفيد بمسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بتلك البنود.

أ١٣٩. قد يتم صياغة العبارة التي تفيد بمسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بالبنود المستقطعة من الانبعاثات على النحو التالي عندما تتكون البنود المستقطعة من حصص موازنة: "تتضمن قائمة الاحتباس الحراري استقطاعاً من انبعاثات شركة أ ب ج لعدد محدد من أطنان ثاني أوكسيد الكربون المكافئ في سنة معينة فيما يتعلق بالحصص الموازنة. لقد قمنا بتنفيذ إجراءات عما إذا تم شراء هذه الحصص الموازنة خلال السنة، وما إذا كان وصفها في قائمة الاحتباس الحراري هو عبارة عن ملخص معقول للعقود والوثائق ذات الصلة. لكننا لم نقم بأي إجراءات تتعلق بالمزودين الخارجيين لهذه الحصص الموازنة ولم نُبدي رأينا عما إذا كانت الحصص الموازنة قد تسببت أو سوف تتسبب في تخفيض أطنان ثاني أوكسيد الكربون المكافئ في سنة معينة".

استخدام تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ٧٦(ز)(٣))

أ١٤٠. بالإضافة إلى تحديد من سيوجه إليه تقرير التأكيد، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تضمين صياغة معينة في نص تقرير التأكيد يحدد الغرض الذي تم من أجله إعداد التقرير أو المستخدمين المستهدفين الذين تم من أجلهم إعداد التقرير. فعلى سبيل المثال، عند إدخال قائمة الاحتباس الحراري في السجل العام، قد يكون من المناسب أن تتضمن الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد بياناً يفيد بأن التقرير معد للمستخدمين الذين يمتلكون معرفة معقولة بالأنشطة المتعلقة بالاحتباس الحراري والذين درسوا المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري بعناية معقولة ويفهمون أن قائمة الاحتباس الحراري قد تم إعدادها وتأكيدها وفق مستويات مناسبة من الأهمية النسبية.

أ١٤١. وبالإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تضمين صياغة تقيد بشكل خاص من توزيع تقرير التأكيد على غير المستخدمين المستهدفين، أو استخدامه من قبل الأخرين أو استخدامه من أجل أغراض أخرى.

ملخص إجراءات المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٧٦(ح)(٢))

أ١٤٢. عادة ما يتبع تقرير التأكيد في ارتباط التأكيد المعقول صياغة قياسية ويصف فقط الإجراءات المنفذة باختصار. وذلك لأن وصف الإجراءات المحددة المنفذة، في ارتباط التأكيد المعقول، وفق أي مستوى من التفاصيل قد لا يساعد المستخدمين على فهم أنه، في جميع الأحوال الذي يصدر فيها تقرير غير معدل، قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين المحاسب القانوني من التعبير عن الرأي.

أ١٤٣. في ارتباط التأكيد المحدود، فإن تقدير طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يعد أمراً أساسياً بالنسبة للمستخدمين المستهدفين لفهم الاستنتاج المعبر عنه في تقرير التأكيد المحدود. ولهذا فإن وصف إجراءات المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود عادة ما يكون أكثر تفصيلاً منه في ارتباط التأكيد المعقول. وقد يكون من المناسب أيضاً تضمين وصف للإجراءات التي لم تنفذ والتي يتم في العادة تنفيذها في ارتباط تأكيد معقول. ولكن قد لا يكون التحديد الكامل لجميع هذه الإجراءات أمراً ممكناً لأن فهم وتقييم المحاسب القانوني المطلوبين لمخاطر التحريف الجوهري يكونا أقل مقارنة بفهمه وتقييمه المطلوبين في ارتباط التأكيد المعقول.

وتتضمن العوامل التي تؤخذ في الحسبان في ذلك التحديد ومستوى التفاصيل التي يتم توفيرها ما يلي:

- الظروف الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، الطبيعة المتغيرة لأنشطة المنشأة مقارنة بتلك الأنشطة الاعتيادية في القطاع).
- الظروف الخاصة بالارتباط والتي تؤثر على طبيعة ومدى الإجراءات المنفذة.
- توقعات المستخدمين المستهدفين لمستوى التفاصيل التي سيتم تقديمها في التقرير، بناءً على ممارسة السوق أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

أ١٤٤. عند وصف الإجراءات المنفذة في تقرير التأكيد المحدود، فإنه من المهم أن تكتب بطريقة موضوعية ولكن لا يتم تلخيصها إلى الحد الذي يجعلها غامضة ولا أن تكتب أيضاً بطريقة مبالغ فيها أو بطريقة منمقة أو بطريقة توحي بأنه قد تم الوصول إلى تأكيد معقول. وأيضاً من المهم أن لا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأنه تم تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها، وفي معظم الحالات فإن الوصف لن يعطي تفاصيل خطة العمل بأكملها.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٧٦(ك))

أ١٤٥. قد يكون توقيع المحاسب القانوني باسم المكتب الذي يعمل فيه المحاسب القانوني أو بالاسم الشخصي للمحاسب القانوني أو بكليهما، بحسب مقتضى الحال للدولة المحددة. وبالإضافة إلى توقيع المحاسب القانوني، قد يكون مطلوباً من المحاسب القانوني في دول معينة، التصريح عن تسميته المهنية في تقرير التأكيد أو عن حقيقة أن المحاسب القانوني أو المكتب، بحسب مقتضى الحال، قد تم الاعتراف بهما من قبل سلطة ترخيص مناسبة في تلك الدولة.

فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى (راجع: الفقرة ٧٧)

أ١٤٦. يقلل الاستخدام الواسع لفقرات لفت الانتباه أو فقرات أمور أخرى من فاعلية إبلاغ المحاسب القانوني عن هذه الأمور.

أ١٤٧. قد تكون فقرة لفت الانتباه مناسبة عندما، على سبيل المثال، يتم استخدام ضوابط مختلفة أو عندما يتم إعادة النظر في الضوابط أو تحديثها أو تفسيرها بشكل يختلف عن الفترات السابقة ويكون لذلك الأمر تأثير رئيسي على الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، أو أن تحليل نظام معين لجزء من الفترة التي يتم محاسبتها يعني أنه قد تم استخدام الاستقراء لتقدير الانبعاثات لذلك الوقت وقد تم النص على ذلك في قائمة الاحتباس الحراري.

أ١٤٨. يمكن أن تكون فقرات الأمور الأخرى مناسبة عندما، على سبيل المثال، يتغير نطاق الارتباط بشكل كبير عن الفترة السابقة ولم يتم النص على ذلك في قائمة الاحتباس الحراري.

أ١٤٩. يتضمن محتوى فقرة لفت الانتباه مرجعاً واضحاً للأمور التي يتم لفت الانتباه لها ولمكان الإفصاحات ذات العلاقة التي تصف الأمور بشكل كامل وفي قائمة الاحتباس الحراري. ويشير محتوى الفقرة أيضاً إلى عدم تعديل استنتاج المحاسب القانوني فيما يخص الأمر الذي يتم لفت الانتباه له. (انظر أيضاً الفقرة أ١٢٥)

أ١٥٠. يعكس محتوى فقرات الأمور الأخرى بشكل واضح عدم وجود إلزام بعرض الأمور الأخرى والإفصاح عنها في قائمة الاحتباس الحراري. وتحصر الفقرة ٧٧ استخدام فقرات الأمور الأخرى على الأمور المرتبطة بفهم المستخدمين للارتباط أو بمسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكيد، التي يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الإبلاغ عنها في تقرير التأكيد. (انظر أيضاً الفقرة أ١٢٤)

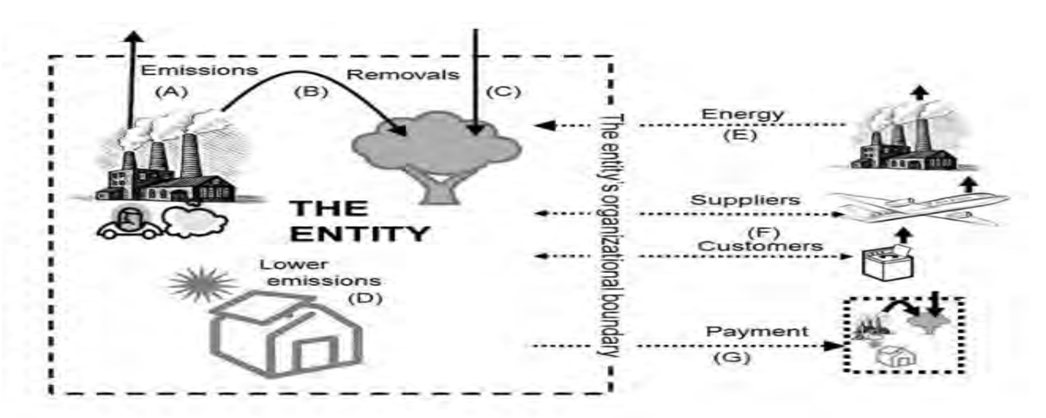
أ١٥١. إن تضمين توصيات المحاسب القانوني حول أمور معينة مثل التحسينات على نظام معلومات المنشأة في تقرير التأكيد قد يشير ضمناً إلى أن تلك الأمور لم يتم التعامل معها بشكل مناسب عند إعداد قائمة الاحتباس الحراري. وقد يتم الإبلاغ عن مثل هذه التوصيات، على سبيل المثال، في خطاب موجه للإدارة أو عبر المناقشات مع أولئك المكلفين بالحوكمة. وتتضمن الاعتبارات المتعلقة بالقرار حول تضمين التوصيات في تقرير التأكيد ما إذا كانت طبيعة التوصيات مرتبطة بالاحتياجات المعلوماتية للمستخدمين المستهدفين، وما إذا كانت التوصيات مصاغة بشكل مناسب لضمان عدم إساءة فهمها بأنها تشكل تحفظاً على استنتاجات المحاسب القانوني على قائمة الاحتباس الحراري.

أ١٥٢. لا تتضمن فقرات الأمور الأخرى معلومات يمنع المحاسب القانوني من توفيرها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو أي معايير مهنية أخرى، على سبيل المثال، المعايير الأخلاقية المرتبطة بسرية المعلومات. ولا تتضمن فقرات الأمور الأخرى أيضاً معلومات يطلب توفيرها من قبل الإدارة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرات أ٨ – أ١٤)

الانبعاثات وعمليات الإزالة واستقطاعات الانبعاثات



A = الانبعاثات المباشرة أو انبعاثات النطاق (١) (انظر الفقرة أ٨).

B = عمليات الإزالة (الانبعاثات التي يتم توليدها ضمن حدود المنشأة لكن يتم جمعها وتخزينها ضمن تلك الحدود بدلاً من إطلاقها إلى الغلاف الجوي. وغالباً ما يتم محاسبتها على أساس الإجمالي، أي كانبعاثات النطاق (١) وعمليات الإزالة) (انظر الفقرة أ١٤).

C = عمليات الإزالة (الاحتباس الحراري الذي تقوم المنشأة بإزالته من الجو) (انظر الفقرة أ١٤).

D = الإجراءات التي تتخذها المنشأة للتقليل من انبعاثاتها. قد تقلل هذه الإجراءات من انبعاثات النطاق (١) (على سبيل المثال، استخدام مركبات أكثر كفاءة في استهلاك الوقود) أو انبعاثات النطاق (٢) (على سبيل المثال، تركيب ألواح شمسية للتقليل من كمية الكهرباء المشتراة) أو انبعاثات النطاق (٣) (على سبيل المثال، تقليل مهام السفر لغرض الأعمال أو بيع منتجات تحتاج لطاقة أقل لاستخدامها). قد تناقش المنشأة هذه الإجراءات في الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري، لكنها تؤثر فقط على قياس كمية الانبعاثات التي يتم التقرير عنها بأقل مما هو مفترض أو إلى الحد الذي تشكل فيه بنوداً مستقطعة من الانبعاثات وفقاً للضوابط المنطبقة (انظر الفقرة أ١١).

E = انبعاثات النطاق (٢) (انظر الفترة أ٩).

F = انبعاثات النطاق (٣) (انظر الفترة أ١٠).

G = البنود المستقطعة من الانبعاثات بما في ذلك الحصص الموازنة المشتراة (انظر الفقرات أ١١ – أ١٣).

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ١٣٤)

أمثلة توضيحية لتقارير التأكيد حول قوائم الاحتباس الحراري

المثال التوضيحي (١):

تتضمن الظروف ما يلي:

- **ارتباط تأكيد معقول.**
- **لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة على انبعاثات النطاق (٣).**
- **لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة على بنود مستقطعة من الانبعاثات.**
- **لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري على معلومات مقارنة.**

إن المثال التوضيحي للتقرير التالي هو للاسترشاد فقط، وليس المقصود منه أن يكون شاملاً أو قابلاً للتطبيق في جميع الظروف.

تقرير التأكيد المعقول للمحاسب القانوني المستقل عن قائمة الاحتباس الحراري لشركة أ ب ج

[الموجه إليه (المناسب)]

تقرير عن قائمة الاحتباس الحراري (هذا العنوان ليس مطلوباً إذا كان هذا هو القسم الوحيد):

لقد قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد معقول لقائمة الاحتباس الحراري المرفقة لشركة أ ب ج للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، والذي يتكون من مخزون الانبعاثات والإيضاحات في الصفحات xx-yy. [قام بتنفيذ هذا الارتباط فريق متعدد التخصصات يضم محاسبين قانونيين ومهندسين وعلماء بيئة.][1]

مسؤولية شركة أ ب ج عن قائمة الاحتباس الحراري

إن الشركة أ ب ج هي المسؤولة عن إعداد قائمة الاحتباس الحراري وفقاً [للضوابط المنطبقة][2] المطبقة كما هو موضح في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري. وتتضمن هذه المسؤولية التصميم والتطبيق والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد قائمة احتباس حراري خالية من تحريف جوهري، سواء بسبب غش أو خطأ.

[وكما تمت مناقشته في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري][3] يخضع قياس كمية الاحتباس الحراري لعدم تأكد ملازم، بسبب المعرفة العملية غير الكاملة المستخدمة في تحديد العوامل الخاصة بالانبعاثات والقيم المطلوبة لتجميع انبعاثات الغازات المختلفة.

استقلالنا ورقابة الجودة لدينا

لقد التزمنا بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والتي تشمل الاستقلال ومتطلبات أخرى أسست على مبادئ جوهرية من النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة والسرية والسلوك المهني.

ووفقاً لمعيار رقابة الجودة (١)[4]، يحافظ (اسم المكتب) على نظام شامل لرقابة الجودة، بما في ذلك سياسات وإجراءات موثقة فيما يتعلق بالالتزام بمتطلبات قواعد سلوك وآداب المهنة والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

---

(١) ينبغي حذف الجملة إذا لم تكن منطبقة على الارتباط (على سبيل المثال، إذا كان المقصود من الارتباط الإبلاغ فقط عن انبعاثات النطاق ٢ ولم يستعان بخبراء آخرين).

(٢) [الضوابط المنطبقة] متاحة للتنزيل مجاناً من www.######.org.

(٣) عندما لا يوجد نقاش للشكوك الملازمة في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري، فإنه يجب حذف هذه العبارة.

(٤) معيار رقابة الجودة (١)، رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ عمليات مراجعة وفحص للقوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مسؤوليتنا

تكمن مسؤوليتنا في إبداء رأي في قائمة الاحتباس الحراري، استناداً إلى الأدلة التي حصلنا عليها. وقد قمنا بإجراء ارتباط التأكيد المعقول وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) "ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري" المعتمد في المملكة العربية السعودية، ويتطلب ذلك المعيار أن نقوم بتخطيط وتنفيذ ذلك الارتباط للوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري خالية من تحريف جوهري.

وينطوي ارتباط التأكيد المعقول وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) على تنفيذ إجراءات معينة للحصول على أدلة حول قياس كمية الانبعاثات والمعلومات ذات العلاقة في قائمة الاحتباس الحراري. وتعتمد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المختارة على حكم المحاسب القانوني، بما في ذلك تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب غش أو خطأ في قائمة الاحتباس الحراري. وعند تقييم تلك المخاطر، فقد أخذنا في الحسبان نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد شركة أ ب ج لقائمة الاحتباس الحراري. ويتضمن ارتباط التأكيد المعقول أيضاً:

- تقييم مدى ملاءمة استخدام شركة أ ب ج (للضوابط المنطبقة) في ظل الظروف، والتي تم تطبيقها حسبما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري، كأساس لإعداد قائمة الاحتباس الحراري؛
- تقويم مدى مناسبة طرق قياس الكميات وسياسات التقرير المُستخدمة، ومدى معقولية التقديرات التي أجرتها الشركة أ ب ج؛
- تقويم العرض العام لقائمة الاحتباس الحراري.

نعتقد بأن الأدلة التي حصلنا عليها تعد أدلة كافية ومناسبة لتقديم أساس لرأينا.

الرأي

في رأينا، تم إعداد قائمة الاحتباس الحراري للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً (للضوابط المنطبقة) المُطبقة حسبما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى (ينطبق هذا القسم على بعض الارتباطات فقط)

[سوف يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير التأكيد بالاعتماد على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى للمحاسب القانوني]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكيد]

[عنوان المحاسب القانوني]

<u>المثال التوضيحي (٢):</u>

تتضمن الظروف ما يلي:

- ارتباط تأكيد محدود.
- لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة على انبعاثات النطاق (٣).
- لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة على بنود مستقطعة من الانبعاثات.
- لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري على معلومات مقارنة.

إن المثال التوضيحي للتقرير التالي هو للاسترشاد فقط، وليس المقصود منه أن يكون شاملاً قابلاً للتطبيق في جميع الظروف.

تقرير التأكيد المحدود للمحاسب القانوني المستقل عن قائمة الاحتباس الحراري للشركة أ ب ج

[الموجه إليه (المناسب)]

تقرير عن قائمة الاحتباس الحراري (هذا العنوان ليس مطلوباً إذا كان هذا هو القسم الوحيد)

لقد قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد محدود لقائمة الاحتباس الحراري المرفقة لشركة أ ب ج للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، والذي يتكون من مخزون الانبعاثات [والإيضاحات في الصفحات xx-yy] [قام بتنفيذ هذا الارتباط فريق متعدد التخصصات يضم محاسبين قانونيين ومهندسين وعلماء بيئة.][٥]

مسؤولية الشركة أ ب ج عن قائمة الاحتباس الحراري

إن الشركة أ ب ج هي المسؤولة عن إعداد قائمة الاحتباس الحراري وفقاً [للضوابط المنطبقة][٦]، المطبقة كما هو موضح في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري. وتشمل هذه المسؤولية التصميم والتطبيق والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد قائمة احتباس حراري خالية من تحريف جوهري، سواء بسبب غش أو خطأ.

[وكما تمت مناقشته في الإيضاح(١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري[٧]] يخضع قياس كمية الاحتباس الحراري لعدم تأكد ملازم بسبب المعرفة العلمية غير الكاملة المُستخدمة في تحديد العوامل الخاصة بالانبعاثات والقيم المطلوبة لتجميع انبعاثات الغازات المختلفة.

استقلالنا ورقابة الجودة لدينا

لقد التزمنا بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والتي تشمل الاستقلال ومتطلبات أخرى أُسست على مبادئ جوهرية من النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة والسرية والسلوك المهني.

ووفقاً لمعيار رقابة الجودة (١)[٨] يحافظ [اسم المكتب] على نظام شامل لرقابة الجودة بما في ذلك سياسات وإجراءات موثقة فيما يتعلق بالالتزام بمتطلبات قواعد سلوك وآداب المهنة والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليتنا

تكمن مسؤوليتنا في إبداء استنتاج تأكيد محدود عن قائمة الاحتباس الحراري بناءً على الإجراءات التي قمنا بها والأدلة التي حصلنا عليها. وقد قمنا بإجراء ارتباط التأكيد المحدود وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) *"ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري"* المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار أن نقوم بتخطيط وتنفيذ ذلك الارتباط للوصول إلى تأكيد محدود عما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري خالية من تحريف جوهري.

وينطوي ارتباط التأكيد المحدود وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) على تقييم مدى مناسبة استخدام الشركة أ ب ج [للضوابط المنطبقة] في ظل الظروف، كأساس لإعداد قائمة الاحتباس الحراري، وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في قائمة الاحتباس الحراري سواء بسبب الغش أو الخطأ، والاستجابة للمخاطر المقيَّمة حسب الضرورة في مختلف الظروف، وتقويم العرض العام لقائمة الاحتباس الحراري. ويعد ارتباط التأكيد المحدود ذا نطاق أقل بكثير من ارتباط التأكيد المعقول فيما يخص كلاً من إجراءات تقييم المخاطر، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية، والإجراءات التي تُنفذ استجابة للمخاطر المقيَّمة.

لقد استندت الإجراءات التي قمنا بها إلى أحكامنا المهنية وشملت توجيه استفسارات وملاحظة للعمليات المنفذة والتقصي عن الوثائق وإجراءات تحليلية وتقويم مدى مناسبة طرق قياس الكميات وسياسات التقرير، والمطابقة مع السجلات الأساسية.

(٥) ينبغي حذف الجملة إذا لم تكن منطبقة على الارتباط (على سبيل المثال، إذا كان المقصود من الارتباط الإبلاغ فقط عن انبعاثات النطاق ٢ ولم يستعان بخبراء أخرين).

(٦) [الضوابط المنطبقة] متاحة للتنزيل مجاناً من www.######.org.

(٧) عندما لا يوجد نقاش للشكوك الملازمة في الإيضاح (١) المرفق مع قائمة الاحتباس الحراري، فإنه ينبغي حذف هذه العبارة.

(٨) معيار رقابة الجودة (١)، رقابة الجودة للمكاتب التي تؤدي عمليات مراجعة وفحص للقوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

[[قد يدرج المحاسب القانوني ملخصاً بطبيعة ونطاق الإجراءات التي توفر، وفق حكم المحاسب القانوني، معلومات إضافية قد تكون ذات صلة بفهم المستخدمين لأساس استنتاج المحاسب القانوني[٩]. تم تقديم القسم التالي بهدف الإرشاد، ولا تعتبر أمثلة الإجراءات بأنها قائمة شاملة لنوع أو مدى الإجراءات التي قد تكون مهمة لفهم المستخدمين للعمل المنجز[١٠]]].

أخذا في الحسبان ظروف الارتباط، قمنا خلال تنفيذ الإجراءات المُدرجة أعلاه بما يلي:

- حصلنا، من خلال الاستفسارات، على فهم لبيئة الرقابة في الشركة أ ب ج وأنظمة المعلومات المرتبطة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها، ولكننا لم نقيم تصميم أدوات الرقابة المحددة ولم نحصل على أدلة حول تطبيقها ولم نفحص فاعليتها التشغيلية.

- قمنا بتقويم ما إذا كانت طرق الشركة أ ب ج في تطوير التقديرات تعد طرقاً مناسبة وما إذا كان قد تم تطبيقها باستمرار. ولكن لم تتضمن إجراءاتنا اختبار البيانات التي استندت إليها التقديرات أو وضع تقديرات خاصة بنا بشكل منفصل يتم مقابلها تقويم تقديرات شركة أ ب ج.

- قمنا بإجراء زيارات للموقع (في ثلاثة مواقع) لتقييم اكتمال مصادر الانبعاثات وطرق جمع البيانات وبيانات المصدر والافتراضات ذات العلاقة القابلة للتطبيق على هذه المواقع. تم تحديد المواقع المختارة للفحص بعد الأخذ في الحسبان انبعاثاتها فيما يتعلق بإجمالي الانبعاثات ومصادر الانبعاثات والمواقع التي اختيرت في الفترات السابقة. وتضمنت/ أو لم تتضمن إجراءاتنا فحص أنظمة المعلومات لجمع البيانات الخاصة بالمرافق، أو أدوات الرقابة في هذه المواقع[١١]).

تختلف طبيعة الإجراءات المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود، ويقل مداها، مقارنة بارتباط التأكيد المعقول. ونتيجة لذلك، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود أقل بكثير من مستوى التأكيد الذي كان يمكن تحقيقه لو قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد معقول. وعليه، لا نُبدي رأياً ذا تأكيد معقول عما إذا كان قد تم إعداد قائمة الاحتباس الحراري للشركة أ ب ج، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً (للضوابط المنطبقة) المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري.

استنتاج التأكيد المحدود

استناداً إلى الإجراءات التي قمنا بها والأدلة التي حصلنا عليها، لم نعلم بأي شيء يجعلنا نعتقد بأنه لم يتم إعداد قائمة الاحتباس الحراري للشركة أ ب ج للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً (للضوابط المنطبقة) المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى (ينطبق هذا القسم على بعض الارتباطات فقط)

[سوف يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير التأكيد بالاعتماد على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى للمحاسب القانوني]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكيد]

[عنوان المحاسب القانوني]

---

(٩) يجب تلخيص الإجراءات لكن ليس إلى الحد الذي يجعلها غامضة ولا أن توصف بطريقة مبالغ بها أو بطريقة منمقة أو بطريقة توحي بأنه قد تم الحصول على تأكيد معقول. ومن المهم ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأنه قد تم تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها وألا يعطي تفاصيل خطة العمل بأكملها في معظم الحالات.

(١٠) في التقرير النهائي، سيتم حذف هذه الفقرة التوضيحية.

(١١) ينبغي حذف هذا القسم إذا استنتج المحاسب القانوني أن المعلومات الإضافية حول الإجراءات المنفذة ليست مطلوبة في ظروف الارتباط.

معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠): ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار التأكيد (٣٤٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٢٠)

ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمّنة في نشرات الاكتتاب

(يسري هذا المعيار على أعمال التأكيد المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٢٠) "*ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمّنة في نشرات الاكتتاب*" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار ارتباطات التصديق التي يقوم بها المحاسب القانوني[١] للوصول إلى تأكيد معقول لإعداد تقرير عن تجميع الطرف المسؤول[٢] للمعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب. وينطبق هذا المعيار في الحالات الآتية:

- عندما تكون عملية التقرير تلك مطلوبة بموجب نظام الأوراق المالية أو لائحة سوق تداول الأوراق المالية ("الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة") في الدولة التي ستصدر فيها نشرة الاكتتاب؛ أو
- عندما تكون عملية التقرير ممارسة متعارف عليها في تلك الدولة. (راجع: الفقرة أ١)

طبيعة مسؤولية المحاسب القانوني

٢. في الارتباط المنفذ بموجب هذا المعيار، لا يتحمل المحاسب القانوني أية مسؤولية عن تجميع المعلومات المالية التصورية للمنشأة، حيث تقع هذه المسؤولية على الطرف المسؤول. وتتمثل المسؤولية الوحيدة للمحاسب القانوني في إعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة.

٣. لا يتناول هذا المعيار الارتباطات غير التأكيدية التي تقوم المنشأة فيها بتكليف المحاسب القانوني بتجميع قوائمها المالية التاريخية.

الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب

٤. يتمثل الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. ويتحقق ذلك من خلال تطبيق تعديلات تصورية على المعلومات المالية غير المعدلة. ولا تمثل المعلومات المالية التصورية المركز المالي الفعلي للمنشأة أو أداءها المالي أو تدفقاتها النقدية. (راجع: الفقرتين أ٢، أ٣)

تجميع المعلومات المالية التصورية

٥. يشتمل تجميع المعلومات المالية التصورية على قيام الطرف المسؤول بجمع وتصنيف وتلخيص وعرض المعلومات المالية التي توضح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في التاريخ المختار. وتتضمن الخطوات المتبعة في هذه العملية:

- تحديد مصدر المعلومات المالية غير المعدلة التي سيتم استخدامها في تجميع المعلومات المالية التصورية، واستخراج المعلومات المالية غير المعدلة من ذلك المصدر؛ (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥)
- إجراء تعديلات تصورية على المعلومات المالية غير المعدلة للغرض الذي تُعرض لأجله المعلومات المالية التصورية؛
- عرض المعلومات المالية التصورية الناتجة مع الإفصاحات المرفقة.

---

[١] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، الفقرة ١٢(ص).

[٢] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢(ت)

طبيعة ارتباط التأكيد المعقول

٦. ينطوي ارتباط التأكيد المعقول لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية على تنفيذ الإجراءات الموضحة في هذا المعيار لتقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة المستخدمة من قبل الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي: (راجع: الفقرة أ٦)

- ما إذا كانت التعديلات التصورية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛
- ما إذا كان العمود التصوري الناتج (انظر الفقرة ١١(ج)) يعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة.

كما ينطوي هذا الارتباط على تقويم العرض العام للمعلومات المالية التصورية. لكنه لا ينطوي على قيام المحاسب القانوني بتحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أي معلومات مالية تاريخية مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية، أو تنفيذ مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية.

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى

٧. يكون المحاسب القانوني مطالباً بالالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وبهذا المعيار عند تنفيذ ارتباط تأكيد للتقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع هذا المعيار في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) في ارتباط تأكيد معقول لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب.

٨. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) جملة أمور من بينها الالتزام بالجزء أ والجزء ب من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء أ والجزء ب.[٣] ويتطلب أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في أحد المكاتب التي تطبق معيار رقابة الجودة (١)،[٤] أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١).

تاريخ السريان

٩. يسري هذا المعيار على تقارير التأكيد المؤرخة في ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٠. تتمثل أهداف المحاسب القانوني فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة؛

(ب) إعداد تقرير وفقاً للنتائج التي خلص إليها المحاسب القانوني.

التعريفات

١١. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

---

٣ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات ٣(أ) و٢٠ و٣٤

٤ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٣(ب) و٣١(أ) المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

(أ) الضوابط المنطبقة: الضوابط التي يستخدمها الطرف المسؤول عند تجميع المعلومات المالية التصورية. وقد تكون الضوابط مفروضة من قبل جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير أو مفروضة بموجب نظام أو لائحة. وعندما لا توجد ضوابط مفروضة، فإن الطرف المسؤول هو من يقوم بوضعها. (راجع: الفقرات أ٧–أ٩)

(ب) التعديلات التصورية: فيما يتعلق بالمعلومات المالية غير المُعدَّلة، تتضمن:

(١) التعديلات على المعلومات المالية غير المُعدَّلة التي توضح أثر حدث أو معاملة مهمة ("حدث" أو "معاملة") كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح؛

(٢) التعديلات على المعلومات المالية غير المُعدَّلة التي تعد ضرورية للمعلومات المالية التصورية التي سيتم تجميعها على أساس متسق مع إطار التقرير المالي المنطبق في المنشأة المعدة للتقرير ("المنشأة") وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار. (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

وتتضمن التعديلات التصورية المعلومات المالية ذات الصلة لمنشأة أعمال تم الاستحواذ عليها أو من المقرر أن يتم الاستحواذ عليها ("المنشأة المستحوذ عليها")، أو منشأة أعمال تم التخلص منها أو من المقرر أن يتم التخلص منها ("المنشأة المتخلص منها")، طالما كانت هذه المعلومات مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية ("المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها").

(ج) المعلومات المالية التصورية: المعلومات المالية التي تظهر مع تعديلات لتوضيح أثر حدث أو معاملة على المعلومات المالية غير المعدلة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. وفي هذا المعيار، يُفترض أن المعلومات المالية التصورية يتم عرضها في شكل عمودي يتألف من العمود (أ) للمعلومات المالية غير المعدلة؛ والعمود (ب) للتعديلات التصورية؛ والعمود (ج) وهو العمود التصوري الناتج. (راجع: الفقرة أ٢)

(د) نشرات الاكتتاب: مستند صادر وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالأوراق المالية للمنشأة، والتي من المزمع أن يتخذ طرف ثالث قراراً استثمارياً بشأنها.

(هـ) المعلومات المالية المنشورة: المعلومات المالية للمنشأة أو لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها والتي تكون متاحة للجمهور.

(و) المعلومات المالية غير المعدلة: المعلومات المالية للمنشأة التي يتم تطبيق التعديلات التصورية عليها من قبل الطرف المسؤول. (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥)

المتطلبات

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

١٢. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يشير إلى التزامه بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

قبول الارتباط

١٣. قبل الموافقة على قبول ارتباط لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرة اكتتاب قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) أن يحدد أن الأشخاص الذين سيؤدون الارتباط تتوافر لديهم مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(ب) أن يحدد، على أساس المعرفة الأولية بظروف الارتباط والنقاش مع الطرف المسؤول، أن الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني أنها ستنطبق تُعد مناسبة، وأنه من غير المرجح أن تكون المعلومات المالية التصورية مضللة للغرض المقصود منها؛

(ج) أن يتولى تقويم صيغة الرأي المنصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، إن وجدت، لتحديد أن المحاسب القانوني من المرجح أن يكون قادراً على إبداء الرأي المحدد على أساس تنفيذ الإجراءات المحددة في هذا المعيار؛ (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٦)

(د) عندما تكون المصادر التي استُخرجت منها المعلومات المالية غير المعدلة وأية معلومات مالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها قد تم مراجعتها أو فحصها وتم إبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل، أو إذا كان التقرير يحتوي على فقرة لفت انتباه، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة تسمح أو لا باستخدام، أو الإشارة في تقرير المحاسب القانوني إلى، رأي المراجعة أو استنتاج الفحص المعدل أو التقرير الذي يحتوي على فقرة لفت الانتباه فيما يتعلق بتلك المصادر؛

(ه) إذا لم تكن المعلومات المالية التاريخية للمنشأة قد تمت مراجعتها أو فحصها مطلقاً، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان يستطيع أن يتوصل إلى فهم للمنشأة وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي بما يكفي لتنفيذ الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٣١)

(و) إذا كان الحدث أو المعاملة يحتوي على استحواذ ولم تكن المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعتها أو فحصها مطلقاً، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان يستطيع أن يتوصل إلى فهم للمنشأة المستحوذ عليها وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي بما يكفي لتنفيذ الارتباط؛

(ز) أن يحصل على موافقة الطرف المسؤول بأنه يقر ويفهم مسؤوليته عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

(١) الإفصاح عن الضوابط المنطبقة ووصفها بشكلٍ كافٍ للمستخدمين المستهدفين، إذا لم تكن متاحة للعموم؛

(٢) تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس الضوابط المنطبقة؛

(٣) تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

أ. إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات (بما في ذلك، عند الحاجة لأغراض الارتباط، معلومات المنشآت المستحوذ عليها في عمليات تجميع الأعمال)، مثل السجلات والوثائق وغيرها من المواد، التي تكون ذات صلة بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني من الطرف المسؤول لغرض الارتباط؛

ج. الوصول إلى أي أشخاص داخل المنشأة ومستشاري المنشأة الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة تتعلق بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛

د. عند الحاجة لأغراض الارتباط، الوصول إلى الأفراد المناسبين داخل المنشآت المستحوذ عليها في عمليات تجميع الأعمال.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

تحديد مدى مناسبة الضوابط المنطبقة

١٤. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة تُعد مناسبة، وفقاً لما هو مطلوب بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)،[٥] وعلى وجه الخصوص، يجب أن يحدد أنها تشتمل كحد أدنى على ما يلي:

(أ) ضرورة استخراج المعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب؛ (راجع: الفقرات أ٤، أ٥، أ٢٧)

(ب) ضرورة أن تكون التعديلات التصورية:

(١) يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة؛ (راجع: الفقرة أ١٣)

(٢) يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرة أ١٤)

---

[٥] معيار المراجعة (٣٠٠٠)، الفقرتان ٤٢(ب)(٢) وأ٤٥

(٣) متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار؛ (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

(ج) ضرورة توفير عرض مناسب وتقديم إفصاحات مناسبة لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات المنقولة. (راجع: الفقرات أ٢، أ٣، أ٤٢)

١٥. إضافة لذلك، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة:

(أ) تُعد متسقة، وغير متعارضة، مع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة؛

(ب) من غير المرجح أن تؤدي إلى معلومات مالية تصورية مضللة.

الأهمية النسبية

١٦. عند تخطيط وتنفيذ الارتباط، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية فيما يتعلق بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرتين أ١٧، أ١٨)

التوصل إلى فهم لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية وظروف الارتباط الأخرى

١٧. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرة أ١٩)

(أ) الحدث أو المعاملة التي يتم تجميع المعلومات المالية التصورية بشأنها؛

(ب) كيفية قيام الطرف المسؤول بتجميع المعلومات المالية التصورية؛ (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٢١)

(ج) طبيعة المنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣)

(١) عملياتها؛

(٢) أصولها والتزاماتها؛

(٣) هيكلها التنظيمي وكيفية تمويلها؛

(د) عوامل الصناعة والعوامل النظامية والتنظيمية وغيرها من العوامل الخارجية ذات الصلة التي تتعلق بالمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها؛ (راجع: الفقرات أ٢٤–أ٢٦)

(ه) إطار التقرير المالي المنطبق وممارسات المحاسبة والتقرير المالي للمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، بما في ذلك اختيارها وتطبيقها للسياسات المحاسبية.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة

١٨. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسؤول قد استخرج المعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب. (راجع: الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)

١٩. في حالة عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات ليكون مقتنعاً بأن المصدر يُعد مناسباً. (راجع: الفقرات أ٢٩–أ٣١)

٢٠. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسؤول قد استخرج المعلومات المالية غير المعدلة من المصدر بشكل مناسب.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة التعديلات التصورية

٢١. عند تقويم ما إذا كانت التعديلات التصورية مناسبة، يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسؤول قد حدد التعديلات التصورية اللازمة لتوضيح أثر الحدث أو المعاملة في تاريخ التوضيح أو لفترة التوضيح. (راجع: الفقرة أ٣٢)

٢٢. عند تحديد ما إذا كانت التعديلات التصورية تُعد متوافقة مع الضوابط المنطبقة، يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت:

(أ) يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة؛ (راجع: الفقرة أ١٣)

(ب) يمكن دعمها بالحقائق. إذا تم تضمين المعلومات المالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها في التعديلات التصورية ولا يوجد تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه هذه المعلومات المالية، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات ليكون مقتنعاً بأن المعلومات المالية يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرات أ١٤، أ٣٣–أ٣٨)

(ج) متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار. (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

وجود رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل أو فقرة لفت انتباه، فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها

٢٣. قد يكون هناك رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل تم إبداؤه فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، أو قد يكون هناك تقرير يحتوي على فقرة لفت انتباه صدر فيما يتعلق بهذا المصدر. وفي مثل هذه الظروف، إذا كانت الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة لا تمنع استخدام مثل هذا المصدر، فيجب على المحاسب القانوني تقويم:

(أ) التبعات المحتملة لذلك على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛ (راجع: الفقرة أ٣٩)

(ب) التصرفات الإضافية المناسبة اللازم اتخاذها؛ (راجع: الفقرة أ٤٠)

(ج) ما إذا كان يوجد أي تأثير لذلك على قدرة المحاسب القانوني لإعداد تقرير وفقاً لشروط الارتباط، بما في ذلك أي تأثير على تقرير المحاسب القانوني.

عدم مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة أو عدم مناسبة التعديلات التصورية

٢٤. إذا حدد المحاسب القانوني، على أساس الإجراءات المنفذة، أن الطرف المسؤول:

(أ) استخدم مصدراً غير مناسب ليستخرج منه المعلومات المالية غير المعدلة؛ أو

(ب) أغفل ذكر تعديل تصوري ينبغي تضمينه، أو طبق تعديلاً تصورياً لا يتفق مع الضوابط المنطبقة، أو طبق تعديلاً تصورياً على نحو غير مناسب بأية صورة أخرى،

فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الاتفاق مع الطرف المسؤول على الكيفية التي ينبغي حل الأمر بها، فيجب عليه تقويم التصرفات الإضافية اللازم اتخاذها. (راجع: الفقرة أ٤٠)

الحصول على أدلة بشأن العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية التصورية

٢٥. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية التصورية تُعد دقيقة من الناحية الحسابية.

تقويم عرض المعلومات المالية التصورية

٢٦. يجب على المحاسب القانوني تقويم عرض المعلومات المالية التصورية. ويجب أن يتضمن ذلك النظر فيما يلي:

(أ) العرض والهيكل العام للمعلومات المالية التصورية، بما في ذلك ما إذا كانت معنونة بوضوح لتمييزها عن المعلومات المالية التاريخية أو غيرها؛ (راجع: الفقرتين أ٢، أ٣)

(ب) ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية والإيضاحات التفسيرية المتعلقة بها توضح أثر الحدث أو المعاملة بطريقة غير مضللة؛ (راجع: الفقرة أ٤١)

(ج) ما إذا كانت هناك إفصاحات مناسبة مُقدمة مع المعلومات المالية التصورية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات المنقولة؛ (راجع: الفقرة أ٤٢)

(د) ما إذا كان المحاسب القانوني قد علم بأي أحداث مهمة وقعت بعد تاريخ المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، وقد تتطلب الإشارة إليها، أو الإفصاح عنها، في المعلومات المالية التصورية. (راجع: الفقرة أ٤٣)

٢٧. يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات الأخرى المُضمَّنة في نشرة الاكتتاب التي تحتوي على المعلومات المالية التصورية لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع المعلومات المالية التصورية أو تقرير التأكيد. وإذا حدد المحاسب القانوني، عند قراءة المعلومات الأخرى، وجود عدم اتساق جوهري أو علم بوجود تحريف جوهري لحقيقة في تلك المعلومات الأخرى، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا كان من الضروري تصحيح الأمر ورفض الطرف المسؤول القيام بذلك، فيجب على المحاسب القانوني اتخاذ التصرفات الإضافية المناسبة. (راجع: الفقرة أ٤٤)

الإفادات المكتوبة

٢٨. يجب أن يطلب المحاسب القانوني إفادات مكتوبة من الطرف المسؤول تفيد بما يلي:

(أ) أنه عند تجميع المعلومات المالية التصورية، حدد الطرف المسؤول جميع التعديلات التصورية المناسبة اللازمة لتوضيح أثر الحدث أو المعاملة في تاريخ التوضيح أو لفترة التوضيح؛ (راجع: الفقرة أ٤٥)

(ب) أن المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة.

تكوين الرأي

٢٩. يجب على المحاسب القانوني تكوين رأي عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرات أ٤٦–أ٤٨)

٣٠. في سبيل تكوين ذلك الرأي، يجب على المحاسب القانوني استنتاج ما إذا كان قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما إذا كان تجميع المعلومات المالية التصورية يخلو من إغفالات جوهرية، أو الاستخدام أو التطبيق غير المناسب لتعديل تصوري. ويجب أن يتضمن ذلك الاستنتاج تقويماً لما إذا كان الطرف المسؤول قد وصف وأفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المنطبقة بقدر عدم توفرها للعموم. (راجع: الفقرتين أ٤٩، أ٥٠)

شكل الرأي

الرأي غير المعدل

٣١. يجب على المحاسب القانوني إبداء رأي غير معدل عندما يخلص إلى أن المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة.

الرأي المعدل

٣٢. في العديد من الدول، تمنع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة نشر نشرات الاكتتاب التي تحتوي على رأي معدل فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وعندما يكون هذا هو الحال ويخلص المحاسب القانوني إلى أنه من المناسب رغم ذلك إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا لم يوافق الطرف المسؤول على إجراء التغييرات اللازمة، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) حجب التقرير؛ أو

(ب) الانسحاب من الارتباط؛ أو

(ج) النظر في ضرورة الحصول على مشورة قانونية.

٣٣. في بعض الدول، قد لا تمنع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة نشر نشرات الاكتتاب التي تحتوي على رأي معدل فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وفي هذه الدول، إذا حدد المحاسب القانوني أنه من المناسب إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فيجب عليه تطبيق المتطلبات الواردة في معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)[٦] فيما يتعلق بالآراء المعدلة.

فقرة لفت الانتباه

٣٤. في بعض الظروف، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين إلى أمر معروض أو مفصح عنه في المعلومات المالية التصورية أو الإيضاحات التفسيرية المرفقة بها. ويكون هذا هو الحال عندما يُعدّ الأمر، في رأي المحاسب القانوني، على قدرٍ كبيرٍ من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين لما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني أن يضمِّن في تقريره فقرة لفت انتباه بشرط أن يكون قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة بأن الأمر لا يؤثر على ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. ولا تشير مثل هذه الفقرة إلا إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في المعلومات المالية التصورية أو الإيضاحات التفسيرية المرفقة بها.

إعداد تقرير التأكيد

٣٥. يجب أن يشتمل تقرير المحاسب القانوني، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة أ٥٧)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد مستقل؛ (راجع: الفقرة أ٥١)

(ب) المخاطبون بالتقرير، وفقاً لما هو متفق عليه في شروط الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٥٢)

(ج) مقدمة تحدد ما يلي: (راجع: الفقرة أ٥٣)

(١) المعلومات المالية التصورية؛

(٢) المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر أم لا؛

(٣) الفترة التي تغطيها المعلومات المالية التصورية أو تاريخها؛

(٤) إشارة إلى الضوابط المنطبقة والتي على أساسها نفذ الطرف المسؤول تجميع المعلومات المالية التصورية، ومصدر تلك الضوابط؛

(د) عبارة تفيد بأن الطرف المسؤول هو المسؤول عن تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس الضوابط المنطبقة؛

(ه) وصف لمسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك عبارات بأن:

(١) مسؤولية المحاسب القانوني تتمثل في إبداء رأي عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة؛

(٢) لأغراض هذا الارتباط، لا يُعد المحاسب القانوني مسؤولاً عن تحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أي معلومات مالية تاريخية مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية، كما إنه لم ينفذ أثناء هذا الارتباط أية مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية؛

(٣) الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب يتمثل فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم

[٦] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٧٤

اختياره لأغراض التوضيح. ووفقاً لذلك، فإن المحاسب القانوني لا يقدم أي تأكيد بأن النتيجة الفعلية للحدث أو المعاملة في ذلك التاريخ كانت ستتحقق كما هي معروضة؛

(و) عبارة بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠) "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب"، الذي يتطلب من المحاسب القانوني التخطيط للإجراءات وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كان الطرف المسؤول قد قام بتجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛

(ز) عبارة بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (١) أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١).(*)

(ح) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بالاستقلال والمتطلبات الأخلاقية الأخرى لقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزأين (أ) و (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد.(**)(***)

(ط) عبارات بأن:

(١) ارتباط التأكيد المعقول لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة، يشتمل على تنفيذ إجراءات لتقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة المستخدمة من قبل الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي:

- ما إذا كانت التعديلات التصورية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛
- ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية تعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة؛

(٢) الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المحاسب القانوني، مع مراعاة فهم المحاسب القانوني لطبيعة المنشأة، والحدث أو المعاملة التي تم بشأنها تجميع المعلومات المالية التصورية، وظروف الارتباط الأخرى ذات الصلة؛

(٣) الارتباط ينطوي كذلك على تقويم العرض العام للمعلومات المالية التصورية؛

(ي) ما لم يتطلب نظام أو لائحة خلاف ذلك، رأي المحاسب القانوني باستخدام واحدة من العبارات الآتية، والتي ينظر إليها على أنها متكافئة: (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٦)

(١) تم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة]؛ أو

(٢) تم تجميع المعلومات المالية التصورية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن؛

(ك) توقيع المحاسب القانوني؛

(ل) تاريخ التقرير؛

---

* تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد، حيث لا يسمح نظام المحاسبين القانونيين في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

** يشير المحاسب القانوني إلى التزامه بقواعد سلوك وآداب المهنة في المملكة العربية السعودية.

*** تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد، حيث لا يسمح نظام المحاسبين القانونيين في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

(م) المكان الذي يمارِس فيه المحاسب القانوني عمله في الدولة.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

أ١. لا يتناول هذا المعيار الظروف التي يتم فيها تقديم المعلومات المالية التصورية كجزء من القوائم المالية للمنشأة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب (راجع: الفقرات ٤، ١١(ج)، ١٤(ج)، ٢٦(أ))

أ٢. يُرفق بالمعلومات المالية التصورية الإيضاحات التفسيرية المتعلقة بها التي غالباً ما تفصح عن الأمور الموضحة في الفقرة أ٤٢.

أ٣. قد يتم تضمين طرق عرض مختلفة للمعلومات المالية التصورية في نشرات الاكتتاب اعتماداً على طبيعة الحدث أو المعاملة، والكيفية التي ينوي بها الطرف المسؤول توضيح أثر ذلك الحدث أو تلك المعاملة على المعلومات المالية غير المُعدَّلة للمنشأة. على سبيل المثال، قد تستحوذ المنشأة على عدد من منشآت الأعمال قبل طرح أولي للاكتتاب العام. وفي تلك الظروف، قد يختار الطرف المسؤول عرض قائمة تصورية لصافي الأصول لتوضيح أثر عمليات الاستحواذ على المركز المالي للمنشأة والنسب الرئيسية مثل الديون إلى حقوق الملكية كما لو كانت منشآت الأعمال المستحوذ عليها قد تم تجميعها مع المنشأة في تاريخ سابق. وقد يختار الطرف المسؤول أيضاً عرض قائمة دخل تصورية لتوضيح نتائج العمليات التي ربما كانت ستتحقق للفترة المنتهية في ذلك التاريخ. وفي مثل هذه الحالات، يمكن وصف طبيعة المعلومات المالية التصورية بعناوين مثل "قائمة لصافي الأصول التصورية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١" و "قائمة الدخل التصورية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١".

تجميع المعلومات المالية التصورية

المعلومات المالية غير المعدلة (راجع: الفقرات ٥، ١١(و)، ١٤(أ))

أ٤. في كثير من الحالات، سيصبح المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة هو المعلومات المالية المنشورة مثل القوائم المالية السنوية أو الأولية.

أ٥. اعتماداً على الكيفية التي يختار الطرف المسؤول أن يوضح بها أثر الحدث أو المعاملة، قد تشتمل المعلومات المالية غير المعدلة إمّا على:

- قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية، مثل قائمة للمركز المالي وقائمة للدخل الشامل؛ أو
- معلومات مالية مُلخَّصة بشكلٍ مناسب من مجموعة كاملة من القوائم المالية، على سبيل المثال، بيان بصافي الأصول.

طبيعة ارتباط التأكيد المعقول (راجع: الفقرة ٦)

أ٦. في هذا المعيار، يُقصد بوصف المعلومات المالية التصورية بأنها قد "تم تجميعها بشكلٍ سليم" أنها قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة.

التعريفات

الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ١١(أ))

أ٧. عند عدم وجود ضوابط مفروضة لتجميع المعلومات المالية التصورية، فإن الطرف المسؤول سيكون قد وضع الضوابط استناداً، على سبيل المثال، إلى الممارسة المتبعة في صناعة معينة أو الضوابط المطبقة في دولة قامت بوضع ضوابط مفروضة، وسيكون قد أفصح عن تلك الحقيقة.

أ٨. ستكون الضوابط المنطبقة لتجميع المعلومات المالية التصورية مناسبة في ظل الظروف القائمة إذا استوفت المتطلبات الموضحة في الفقرة ١٤.

أ٩. قد تشتمل الإيضاحات التفسيرية المرفقة على بعض التفاصيل الإضافية بشأن الضوابط لوصف كيف أنها توضح تأثيرات الحدث أو المعاملة المستهدفة. وقد يتضمن ذلك، على سبيل المثال:

- التاريخ الذي يفترض وقوع الحدث أو إجراء المعاملة فيه.
- المناهج المستخدمة لتوزيع الدخل والأعباء الإضافية والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة في إحدى التصفيات.

قبول الارتباط

القدرات والكفاءة لتنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ١٣(أ))

أ١٠. تتطلب قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة من مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين من المحاسب القانوني امتلاك معرفة ومهارة مهنية مناسبة، بما في ذلك إدراك وفهم التطورات التقنية والمهنية والتجارية ذات الصلة، من أجل تقديم الخدمة المهنية بجدارة.[٧] وفي سياق هذا المتطلب من قواعد أخلاقيات المهنة، فإن القدرات والكفاءة ذات الصلة لتنفيذ الارتباط تتضمن أيضاً أموراً مثل ما يلي:

- المعرفة والخبرة في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة؛
- فهم الأنظمة واللوائح ذات الصلة بالأوراق المالية والتطورات المتعلقة بها؛
- فهم متطلبات الإدراج في سوق تداول الأوراق المالية ذات الصلة ومعاملات سوق رأس المال مثل عمليات الاندماج والاستحواذ وطرح الأوراق المالية للاكتتاب؛
- الإلمام بعملية إعداد نشرات الاكتتاب وإدراج الأوراق المالية في سوق تداول الأوراق المالية؛
- المعرفة بأطر التقرير المالي المستخدمة في إعداد المصادر التي استُخرجت منها المعلومات المالية غير المعدلة، وعند الاقتضاء، المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.

مسؤوليات الطرف المسؤول (راجع: الفقرة ١٣(ز))

أ١١. يتم إجراء الارتباط وفقاً لهذا المعيار على افتراضٍ أساس بأن الطرف المسؤول قد أقر بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة ١٣(ز) وفهمها. وفي بعض الدول، قد تكون هذه المسؤوليات محددة في نظام أو لائحة. وفي دول أخرى، قد يوجد تعريف نظامي أو تنظيمي بسيط، أو لا يوجد أي تعريف على الإطلاق، لهذه المسؤوليات. ويستند ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة إلى افتراض بأن:

(أ) دور المحاسب القانوني لا يشمل تحمل المسؤولية عن تجميع تلك المعلومات؛

(ب) المحاسب القانوني لديه توقع معقول بالحصول على المعلومات اللازمة للارتباط.

وبناءً على ذلك، فإن هذا الافتراض يعد أساساً لإجراء الارتباط. وتفادياً لسوء الفهم، يتم التوصل إلى اتفاق مع الطرف المسؤول بأنه يقر بتحمل مثل هذه المسؤوليات وأنه يفهمها كجزء من الاتفاق على شروط الارتباط التي يتطلبها معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وتسجيلها.[٨]

[٧] قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، الفقرات ١٣٠-١ إلى ١٣٠-٣

[٨] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٧

أ١٢. عندما ينص نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ على شروط الارتباط، فإن المحاسب القانوني يحتاج فقط إلى تسجيل أن هذا النظام أو هذه اللائحة تُعد منطبقة وأن الطرف المسؤول يقر ويفهم مسؤولياته الموضحة في الفقرة ١٣(ز).

التخطيط للارتباط وتنفيذه

تقييم مدى مناسبة الضوابط المنطبقة

التعديلات التي يمكن نسبتها بشكل مباشر (راجع: الفقرتين ١٤(ب)(١)، ٢٢(أ))

أ١٣. من الضروري أن يكون من الممكن نسبة التعديلات التصورية بشكلٍ مباشر إلى الحدث أو المعاملة لتجنب المعلومات المالية التصورية التي تعكس الأمور التي لا تنشأ فقط نتيجةً للحدث أو التي ليستٍ جزءاً أساسياً من المعاملة. وتستبعد تلك التعديلات التي يمكن نسبتها بشكل مباشر التعديلات التي تتعلق بأحداث مستقبلية أو تعتمد على تصرفات سيتم اتخاذها بمجرد اكتمال المعاملة، حتى ولو كانت هذه التصرفات أساسية للمنشأة الداخلة في المعاملة (على سبيل المثال، إغلاق مواقع إنتاج زائدة عن الحاجة بعد الاستحواذ).

التعديلات التي يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرتين ١٤(ب)(٢)، ٢٢(ب))

أ١٤. من الضروري أيضاً أن يكون من الممكن دعم التعديلات التصورية بالحقائق من أجل توفير أساس يمكن الاعتماد عليه للمعلومات المالية التصورية. وتكون التعديلات التي يمكن دعمها بالحقائق قابلة للتحديد الموضوعي. ومن مصادر دعم التعديلات التصورية بالحقائق، على سبيل المثال:

- اتفاقيات الشراء والبيع.
- مستندات تمويل الحدث أو المعاملة، مثل اتفاقيات الديون.
- تقارير التقويم المستقلة.
- المستندات الأخرى المتعلقة بالحدث أو المعاملة.
- القوائم المالية المنشورة.
- المعلومات المالية الأخرى المفصح عنها في نشرة الاكتتاب.
- الإجراءات النظامية أو التنظيمية ذات الصلة، كما في مجال الضرائب.
- اتفاقيات التوظيف.
- تصرفات المكلفين بالحوكمة.

التعديلات المتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار (راجع: الفقرات ١١(ب)(٢)، ١٤(ب)(٣)، ٢٢(ج))

أ١٥. حتى تكون المعلومات المالية التصورية مجدية، فمن الضروري أن تكون التعديلات التصورية متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب هذا الإطار. وفي سياق القيام بتجميع أعمال، على سبيل المثال، يشتمل تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس الضوابط المنطبقة على النظر في أمور مثل:

- ما إذا كانت هناك اختلافات بين السياسات المحاسبية للمنشأة المستحوذ عليها وتلك المنشأة؛

- ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمعاملات التي تمت من قبل المنشأة المستحوذ عليها والتي لم تدخل فيها المنشأة من قبل هي السياسات التي كانت ستتبناها المنشأة لتلك المعاملات بموجب إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بها، مع الأخذ في الحسبان الظروف الخاصة بالمنشأة.

أ١٦. في بعض الظروف، قد يكون من الضروري أيضاً النظر في مدى مناسبة السياسات المحاسبية للمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تقترح المنشأة إصدار أدوات مالية معقدة كجزء من الحدث أو المعاملة للمرة الأولى. وإذا كان هذا هو الحال، فقد يكون من الضروري النظر فيما يلي:

- ما إذا كان الطرف المسؤول قد اختار السياسات المحاسبية المناسبة التي سيتم استخدامها في المحاسبة عن تلك الأدوات المالية بموجب إطار التقرير المالي المنطبق الخاص به؛
- ما إذا كان قد طبق بشكلٍ مناسب تلك السياسات عند تجميع المعلومات المالية التصورية.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٧. إن الأهمية النسبية فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة لا تعتمد على مقياس كمي واحد. وبدلاً من ذلك، فإنها تعتمد على حجم وطبيعة إغفال عنصر من عناصر التجميع الموضحة في الفقرة أ١٨، أو تطبيقه بشكل غير سليم، سواء كان ذلك عن قصد أم لا. وسيعتمد الحكم المتعلق بجانبي الحجم والطبيعة، بدوره، على أمور مثل:

- سياق الحدث أو المعاملة؛
- الغرض الذي من أجله يتم تجميع المعلومات المالية التصورية؛
- ظروف الارتباط ذات الصلة.

ويمكن أن يتمثل العنصر الحاسم في حجم أو طبيعة الأمر، أو مزيج من كليهما.

أ١٨. قد ينشأ خطر عدم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة عندما يوجد دليل على ما يلي، على سبيل المثال:

- استخدام مصدر غير مناسب لاستخراج المعلومات المالية غير المعدلة.
- الاستخراج غير الصحيح للمعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب.
- فيما يتعلق بالتعديلات، سوء تطبيق السياسات المحاسبية أو عدم اتساق التعديلات مع السياسات المحاسبية للمنشأة.
- عدم إجراء تعديل مطلوب بموجب الضوابط المنطبقة.
- إجراء تعديل لا يتوافق مع الضوابط المنطبقة.
- وجود خطأ حسابي أو كتابي في العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية التصورية.
- عدم كفاية الإفصاحات أو عدم صحتها أو إغفال ذكرها.

التوصل إلى فهم لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية وظروف الارتباط الأخرى (راجع: الفقرة ١٧)

أ١٩. يمكن أن يتوصل المحاسب القانوني إلى هذا الفهم من خلال مجموعة من الإجراءات مثل:

- الاستفسار من الطرف المسؤول وموظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- الاستفسار من الأطراف المعنية الأخرى مثل المكلفين بالحوكمة ومستشاري المنشأة.

- قراءة الوثائق الداعمة ذات الصلة مثل العقود أو الاتفاقات.
- قراءة محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة.

كيفية قيام الطرف المسؤول بتجميع المعلومات المالية التصورية؛ (راجع: الفقرة ١٧(ب))

أ٢٠. يمكن أن يتوصل المحاسب القانوني إلى فهم لكيفية قيام الطرف المسؤول بتجميع المعلومات المالية التصورية عن طريق النظر، على سبيل المثال، فيما يلي:

- المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة.
- الخطوات التي اتخذها الطرف المسؤول للقيام بما يلي:
  - استخراج المعلومات المالية غير المعدلة من المصدر.
  - تحديد التعديلات التصورية المناسبة، على سبيل المثال، الطريقة التي حصل بها الطرف المسؤول على المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها عند تجميع المعلومات المالية التصورية.
- كفاءة الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- طبيعة ومدى إشراف الطرف المسؤول على موظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- منهج الطرف المسؤول في تحديد الإفصاحات المناسبة لدعم المعلومات المالية التصورية.

أ٢١. عند تجميع أعمال أو تصفية استثمار، فمن بين المجالات التي قد ينشأ عنها تعقيد في تجميع المعلومات المالية التصورية عمليات تخصيص الدخل والأعباء الإضافية والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة. ولذلك، فمن المهم أن يفهم المحاسب القانوني منهج الطرف المسؤول وضوابطه للقيام بعمليات التخصيص تلك وأن تفصح الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية التصورية عن هذه الأمور.

طبيعة المنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها (راجع: الفقرة ١٧(ج))

أ٢٢. قد تكون المنشأة المستحوذ عليها منشأة ذات كيان قانوني أو عملية ليس لها كيان قانوني ولكن يمكن تحديدها بشكلٍ منفصل داخل منشأة أخرى مثل قسم أو فرع أو خط أعمال. وقد تكون المنشأة المتخلص منها منشأة ذات كيان قانوني مثل منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو عملية ليس لها كيان قانوني ولكن يمكن تحديدها بشكلٍ منفصل داخل منشأة أخرى مثل قسم أو فرع أو خط أعمال.

أ٢٣. قد يكون لدى المحاسب القانوني كل الفهم المطلوب للمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، والبيئات الخاصة بكل منها، أو قد يكون لديه جزء من هذا الفهم، وذلك إذا قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية لهذه المنشآت.

عوامل الصناعة والعوامل النظامية والتنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٧(د))

أ٢٤. تشمل عوامل الصناعة ذات الصلة ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية والعلاقات بين الموردين والعملاء والتطورات التقنية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان:

- السوق والمنافسة، بما في ذلك الطلب والطاقة الاستيعابية والتنافس في الأسعار.
- الممارسات التجارية الشائعة داخل الصناعة.
- الأنشطة الدورية أو الموسمية.
- تقنيات الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.

أ٢٥. تتضمن العوامل النظامية والتنظيمية ذات الصلة البيئة النظامية والتنظيمية. ويشمل هذا جملة أمور من بينها إطار التقرير المالي المنطبق الذي تُعد المنشأة، أو في حالة الانطباق المنشأة المستحوذ عليها، معلوماتها المالية الدورية، والبيئة النظامية والسياسية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان:

- الممارسات المحاسبية لصناعة معينة.
- الإطار النظامي والتنظيمي لصناعة منظمة.
- الأنظمة واللوائح التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة، أو في حالة الانطباق عمليات المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، بما في ذلك أنشطة الإشراف المباشر.
- الضرائب.
- السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على أداء عمل المنشأة، أو في حالة الانطباق عمل المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، مثل السياسة النقدية (بما في ذلك أدوات الرقابة على الصرف الأجنبي) والسياسات المالية والحوافز المالية (على سبيل المثال، برامج الدعم الحكومي) وسياسات التعريفة الجمركية أو قيود التجارة.
- المتطلبات البيئية التي تؤثر على صناعة وأعمال المنشأة أو المنشأة المستحوذ عليها أو المنشأة المتخلص منها.

أ٢٦. من أمثلة العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة، وفي حالة الانطباق التي تؤثر على المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، والتي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان الأوضاع الاقتصادية العامة، ومعدلات الفائدة وتوفر التمويل، والتضخم أو إعادة تقويم العملة.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة

العوامل ذات الصلة التي يتم أخذها في الحسبان (راجع: الفقرتين ١٤(أ)، ١٨)

أ٢٧. تتضمن العوامل التي تؤثر على مدى مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة ما إذا كان هناك تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر وما إذا كان المصدر:

- مسموحاً به أو منصوصاً عليه صراحة في الأنظمة أو اللوائح ذات صلة، أو مسموحاً به من قبل سوق تداول الأوراق المالية ذات الصلة التي سيتم إيداع نشرة الاكتتاب فيها، أو مستخدماً على هذا النحو بموجب الأعراف والممارسات السوقية العادية.
- قابل للتحديد بشكلٍ واضح.
- يمثل نقطة انطلاق معقولة لتجميع المعلومات المالية التصورية في سياق الحدث أو المعاملة، بما في ذلك ما إذا كان متسقاً مع السياسات المحاسبية للمنشأة ومؤرخاً بتاريخ مناسب أو يغطي فترة مناسبة.

أ٢٨. ربما يكون هناك تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، صادر من محاسب قانوني آخر. وفي هذه الحالة، لا تقل حاجة المحاسب القانوني الذي يقوم بإعداد تقرير بموجب هذا المعيار إلى فهم المنشأة وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي وفقاً لمتطلبات الفقرتين ١٧(ج) و (هـ)، وحاجته إلى أن يكون مقتنعاً بأن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة يُعد مناسباً.

عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٢٩. في حالة عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فمن الضروري للمحاسب القانوني أن ينفذ إجراءات فيما يتعلق بمدى مناسبة ذلك المصدر. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على طبيعة ومدى هذه الإجراءات، على سبيل المثال:

- ما إذا كان المحاسب القانوني قد قام سابقاً بمراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة، والمعرفة التي اكتسبها المحاسب القانوني عن المنشأة من ذلك الارتباط.
- طول الفترة منذ مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة.
- ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة تخضع لفحص دوري من قبل المحاسب القانوني، على سبيل المثال، لأغراض الوفاء بمتطلبات الإيداع التنظيمية.

أ٣٠. من المرجح أن يكون قد تم مراجعة أو فحص القوائم المالية للمنشأة للفترة التي تسبق مباشرةً فترة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، حتى لو كان المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة نفسه لم يُراجع أو يُفحص. فعلى سبيل المثال، قد يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة هو القوائم المالية الأولية التي لم يتم مراجعتها أو فحصها بعد في حين أن القوائم المالية للمنشأة للسنة المالية السابقة مباشرةً ربما تكون قد تمت مراجعتها. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها المحاسب القانوني، مع مراعاة العوامل الواردة في الفقرة أ٢٩، فيما يتعلق بمدى مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة:

- الاستفسار من الطرف المسؤول عن:
  - الآلية التي أُعد بها المصدر ومدى إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية الأساسية التي يتفق أو يتطابق معها المصدر.
  - ما إذا كان قد تم تسجيل جميع المعاملات.
  - ما إذا كان قد تم إعداد المصدر وفقاً للسياسات المحاسبية للمنشأة.
  - ما إذا كانت هناك أي تغييرات في السياسات المحاسبية عن آخر فترة تمت مراجعتها أو فحصها، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم التعامل مع تلك التغييرات.
  - تقييمه لخطر احتمال أن يكون المصدر مُحرَّفاً بشكل جوهري نتيجة لغش.
  - تأثير التغييرات في الأنشطة والعمليات التجارية للمنشأة.
- إذا كان المحاسب القانوني قد قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، النظر في نتائج هذه المراجعة أو الفحص وما إذا كان من الممكن أن تشير إلى أية قضايا تتعلق بإعداد المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة.
- تأييد المعلومات المقدمة من الطرف المسؤول رداً على استفسارات المحاسب القانوني عندما تبدو الردود غير متسقة مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة أو ظروف الارتباط.
- مقارنة المصدر بالمعلومات المالية المقابلة له في الفترة السابقة، وحسب الاقتضاء، بالمعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، ومناقشة التغيرات المهمة مع الطرف المسؤول.

عدم مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة مطلقاً (راجع: الفقرة ١٣(هـ))

أ٣١. بخلاف حالة تكوين منشأة لأغراض المعاملة وهذه المنشأة لم يكن لها أي نشاط تجاري على الإطلاق، فمن غير المرجح أن تسمح الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة للمنشأة بإصدار نشرة اكتتاب إذا لم تكن معلوماتها المالية التاريخية لم تتم مراجعتها أو فحصها مطلقاً.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة التعديلات التصورية

تحديد التعديلات التصورية المناسبة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٣٢. في ضوء فهم المحاسب القانوني لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية وظروف الارتباط الأخرى، قد يحصل المحاسب القانوني على أدلة فيما يتعلق بما إذا كان الطرف المسؤول قد حدد بشكلٍ مناسب التعديلات التصورية الضرورية من خلال مجموعة من الإجراءات مثل:

- تقويم مدى معقولية منهج الطرف المسؤول لتحديد التعديلات التصورية المناسبة، على سبيل المثال، الطريقة المستخدمة عند تحديد عمليات التخصيص المناسبة للدخل والأعباء الإضافية والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة.
- الاستفسار من الأطراف ذات الصلة داخل المنشأة المستحوذ عليها عن منهج استخراج المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.
- تقويم جوانب محددة من العقود أو الاتفاقيات أو المستندات الأخرى ذات الصلة.
- الاستفسار من مستشاري المنشأة عن جوانب محددة للحدث أو المعاملة والعقود والاتفاقيات ذات الصلة بتحديد التعديلات المناسبة.
- تقويم التحليلات وأوراق العمل ذات الصلة المعدة من قبل الطرف المسؤول وموظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- الحصول على أدلة لإشراف الطرف المسؤول على موظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- تنفيذ الإجراءات التحليلية.

الدعم بالحقائق لأية معلومات مالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها مُضمَّنة في التعديلات التصورية (راجع: الفقرة ٢٢(ب))

المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها

أ٣٣. في حالة تصفية أحد الاستثمارات، فإن المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها سيتم اشتقاقها من المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، والذي غالباً ما سيكون مراجعاً أو مفحوصاً. وبالتالي، سيوفر المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة الأساس للمحاسب القانوني لتحديد ما إذا كان هناك دعم بالحقائق للمعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الأمور التي يتم أخذها في الحسبان، على سبيل المثال، ما إذا كان الدخل والمصروف الذي يمكن نسبته إلى المنشأة المتخلص منها والمسجل على المستوى الموحد قد انعكس بشكلٍ مناسب في التعديلات التصورية.

أ٣٤. في حالة عدم مراجعة أو فحص المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، قد يرجع المحاسب القانوني إلى الإرشادات الواردة في الفقرتين أ٢٩ و أ٣٠ عند تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها يمكن دعمها بالحقائق.

المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها

أ٣٥. يمكن أن يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعته أو فحصه. وعندما يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة قد تمت مراجعته أو فحصه من قبل المحاسب القانوني، فإن المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها سيكون من الممكن دعمها بالحقائق، مع مراعاة أي انعكاسات ناجمة عن الظروف التي تم تناولها في الفقرة ٢٣.

أ٣٦. يمكن أن يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعته أو فحصه من قبل محاسب قانوني آخر. وفي هذه الحالة، لا تقل حاجة المحاسب القانوني الذي يقوم بإعداد تقرير بموجب هذا المعيار إلى فهم المنشأة المستحوذ عليها وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي وفقاً لمتطلبات الفقرتين ١٧(ج) و (هـ)، وحاجته إلى أن يكون مقتنعاً بأن المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها يمكن دعمها بالحقائق.

أ٣٧. في حالة عدم مراجعة أو فحص المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، فمن الضروري للمحاسب القانوني تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بمدى مناسبة ذلك المصدر. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على طبيعة ومدى هذه الإجراءات، على سبيل المثال:

- ما إذا كان المحاسب القانوني قد قام سابقاً بمراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها، والمعرفة التي اكتسبها المحاسب القانوني عن المنشأة المستحوذ عليها من ذلك الارتباط.
- طول الفترة منذ مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها.
- ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها تخضع لفحص دوري من قبل المحاسب القانوني، على سبيل المثال، لأغراض الوفاء بمتطلبات الإيداع التنظيمية.

أ٣٨. غالباً ما ستكون القوائم المالية للمنشأة المستحوذ عليها للفترة التي تسبق مباشرةً فترة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، قد تمت مراجعتها أو فحصها حتى لو كان المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها نفسه لم يُراجع أو يُفحص. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها المحاسب القانوني، مع مراعاة العوامل الواردة في الفقرة أ٣٧، فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها يمكن دعمها بالحقائق:

- الاستفسار من إدارة المنشأة المستحوذ عليها عن:
  - الآلية التي أُعد بها المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، ومدى إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية الأساسية التي يتفق أو يتطابق معها المصدر.
  - ما إذا كان قد تم تسجيل جميع المعاملات.
  - ما إذا كان المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد أُعد وفقاً للسياسات المحاسبية للمنشأة المستحوذ عليها.
  - ما إذا كانت هناك أي تغييرات في السياسات المحاسبية عن آخر فترة تمت مراجعتها أو فحصها، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم التعامل مع تلك التغييرات.
  - تقييمها لخطر احتمال أن يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها مُحرَّفاً بشكل جوهري نتيجة لغش.
  - تأثير التغييرات في الأنشطة والعمليات التجارية للمنشأة المستحوذ عليها.
- النظر في نتائج المراجعة أو الفحص إذا كان المحاسب القانوني قد قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، وما إذا كان من الممكن أن تشير إلى أية قضايا تتعلق بإعداد المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.
- تأييد المعلومات المقدمة من إدارة المنشأة المستحوذ عليها رداً على استفسارات المحاسب القانوني عندما تبدو الردود غير متسقة مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة المستحوذ عليها أو ظروف الارتباط.
- مقارنة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها بالمعلومات المالية المقابلة له في الفترة السابقة، وحسب الاقتضاء، بالمعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، ومناقشة التغيرات المهمة مع إدارة المنشأة المستحوذ عليها.

وجود رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل أو فقرة لفت انتباه، فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها

التبعات المحتملة (راجع: الفقرة ٢٣(أ))

أ٣٩. لا تؤثر جميع آراء المراجعة أو استنتاجات الفحص المعدلة أو فقرات لفت الانتباه سواءً فيما يتعلق بالمصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة أو المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، بالضرورة، على ما إذا كان من الممكن تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. فعلى سبيل المثال، ربما يكون قد تم إبداء رأي مراجعة متحفظ في القوائم المالية للمنشأة بسبب عدم الإفصاح عن مكافآت المكلفين بالحوكمة كما هو مطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق. وإذا كان هذا هو الحال، واستُخدمت هذه القوائم المالية على أنها المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فإن ذلك التحفظ قد لا تكون له أية تبعات على ما إذا كان يمكن تجميع القوائم التصورية لصافي الأصول والدخل، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة.

التصرفات الإضافية المناسبة (راجع: الفقرتين ٢٣(ب)، ٢٤)

أ٤٠. تتضمن التصرفات الإضافية المناسبة التي قد يتخذها المحاسب القانوني، على سبيل المثال:

- فيما يتعلق بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٣(ب):
  - مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول.
  - متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة، إضافة إشارة في تقرير المحاسب القانوني إلى رأي المراجعة أو استنتاج الفحص المعدل، أو فقرة لفت الانتباه، إذا كان الأمر، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، على درجة كافية من الملاءمة والأهمية لفهم المستخدمين للمعلومات المالية التصورية.
- فيما يتعلق بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٤، تعديل رأي المحاسب القانوني، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة.
- حجب التقرير أو الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة.
- الحصول على مشورة قانونية.

تقويم عرض المعلومات المالية التصورية

تجنب التعلق بمعلومات مالية مضللة (راجع: الفقرة ٢٦(ب))

أ٤١. تتطلب قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين من المحاسب القانوني ألا تكون له صلة عن علم بالتقارير أو الإقرارات أو الاتصالات أو المعلومات الأخرى التي يعتقد أنها:[٩]

(أ) تحتوي على بيان خاطئ أو مضلل بشكلٍ جوهري؛ أو

(ب) تحتوي على بيانات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو

(ج) تغفل أو تحجب معلومات من المطلوب تضمينها عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

الإفصاحات المرفقة بالمعلومات المالية التصورية (راجع: الفقرتين ١٤(ج)، ٢٦(ج))

أ٤٢. قد تتضمن الإفصاحات المناسبة أموراً مثل:

[٩] قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، الفقرة ١١٠-٢

- طبيعة وغرض المعلومات المالية التصورية، بما في ذلك طبيعة الحدث أو المعاملة، والتاريخ الذي يفترض فيه وقوع الحدث أو إجراء المعاملة؛
- المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص بشأن ذلك المصدر أم لا؛
- التعديلات التصورية، بما في ذلك وصف وشرح لكل تعديل. ويشمل هذا، في حالة المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، المصدر الذي استُخرجت منه تلك المعلومات وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر أم لا؛
- وصف للضوابط المنطبقة التي تم على أساسها تجميع المعلومات المالية التصورية، إذا لم تكن هذه الضوابط متاحة للعموم؛
- عبارة تفيد بأنه قد تم تجميع المعلومات المالية التصورية لأغراض التوضيح فقط، وأنه بسبب طبيعتها، فإنها لا تعبر عن المركز المالي الفعلي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

وقد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة تقديم هذه الإفصاحات أو إفصاحات أخرى محددة.

النظر في الأحداث اللاحقة المهمة (راجع: الفقرة ٢٦(د))

أ٤٣. حيث إن المحاسب القانوني لا يُعد تقريراً عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، فإنه لا يوجد ما يتطلب منه تنفيذ إجراءات لتحديد الأحداث التي تقع بعد تاريخ المصدر والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في ذلك المصدر. ومع ذلك، فمن الضروري للمحاسب القانوني أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان قد لفتت انتباهه أي أحداث مهمة لاحقة لتاريخ المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، قد تتطلب الإشارة إليها أو الإفصاح عنها في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية التصورية، حتى لا تكون هذه الأخيرة مضللة. ويستند هذا الاعتبار إلى تنفيذ الإجراءات التي بموجب هذا المعيار أو إلى معرفة المحاسب القانوني بالمنشأة وظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، بعد تاريخ المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، ربما تكون المنشأة قد دخلت في معاملة رأسمالية تنطوي على تحويل ديونها القابلة للتحويل إلى حقوق ملكية، ويمكن أن يؤدي عدم الإفصاح عن ذلك إلى جعل المعلومات المالية التصورية مضللة.

عدم الاتساق الجوهري مع المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٤٤. تشمل التصرفات الإضافية المناسبة التي قد يتخذها المحاسب القانوني إذا رفض الطرف المسؤول تعديل المعلومات المالية التصورية أو المعلومات الأخرى، حسب مقتضى الحال، على سبيل المثال:

- متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة:
  - وصف عدم الاتساق الجوهري في تقرير المحاسب القانوني.
  - تعديل رأي المحاسب القانوني.
  - حجب التقرير أو الانسحاب من الارتباط.
- الحصول على مشورة قانونية.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٢٨(أ))

أ٤٥. في بعض الحالات، قد تتطلب أنواع المعاملات من الطرف المسؤول أن يختار للتعديلات التصورية سياسات محاسبية لم تكن المنشأة مضطرة لبيانها في السابق لأنه لم تكن لديها معاملات ذات صلة بها. وفي مثل هذه الحالة، قد يطلب المحاسب القانوني من الطرف المسؤول توسيع نطاق الإفادات المكتوبة لتتضمن التأكيد على أن السياسات المحاسبية المختارة تمثل السياسات التي تبنتها المنشأة لتلك الأنواع من المعاملات.

تكوين الرأي

التأكيد بشأن أمور إضافية مطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٤٦. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي في أمور أخرى بخلاف ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وفي بعض هذه الحالات، قد لا يكون من الضروري للمحاسب القانوني تنفيذ إجراءات إضافية. وعلى سبيل المثال، قد يتطلب نظام أو لائحة ذات صلة من المحاسب القانوني إبداء رأي بشأن ما إذا كان الأساس الذي استند إليه الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية يتسق مع السياسات المحاسبية للمنشأة. ويوفر الالتزام بالمتطلبات الواردة في الفقرتين ١٨ و٢٢(ج) من هذا المعيار أساساً لإبداء مثل هذا الرأي.

أ٤٧. وفي ظروف أخرى، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تنفيذ إجراءات إضافية. وسوف تختلف طبيعة ومدى مثل هذه الإجراءات الإضافية باختلاف طبيعة الأمور الأخرى التي تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي فيها.

عبارة بمسؤولية المحاسب القانوني عن التقرير

أ٤٨. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني أن يضمِّن في تقريره عبارة صريحة تؤكد مسؤوليته عن التقرير. ولا يتعارض مع متطلبات هذا المعيار إدراج مثل هذه العبارة الإضافية النظامية أو التنظيمية في تقرير المحاسب القانوني.

الإفصاح عن الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٤٩. لا يحتاج الطرف المسؤول أن يكرر في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية التصورية أي ضوابط منصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو الصادرة من قبل جهة مرخص لها أو معترف بها لوضع المعايير. وستكون تلك الضوابط متاحة للعموم كجزء من نظام إعداد التقارير، وبالتالي فهي موجودة بشكلٍ ضمني في تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية.

أ٥٠. عندما يضع الطرف المسؤول أي ضوابط محددة، فمن الضروري أن يتم الإفصاح عن تلك الضوابط حتى يمكن للمستخدمين الوصول إلى فهم صحيح لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية.

إعداد تقرير التأكيد

العنوان (راجع: الفقرة ٣٥(أ))

أ٥١. يؤدي وضع عنوان يشير إلى أن التقرير هو تقرير محاسب قانوني مستقل، على سبيل المثال "تقرير تأكيد لمحاسب قانوني مستقل عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرة اكتتاب"، إلى تأكيد أن المحاسب القانوني قد استوفى جميع المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال كما هو مطلوب بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).[١٠] ويميز هذا تقرير المحاسب القانوني المستقل عن التقارير التي يصدرها آخرون.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة ٣٥(ب))

أ٥٢. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة المخاطبين بالتقرير. وفي حالات أخرى، قد يتفق المحاسب القانوني مع المنشأة على المخاطبين بالتقرير كجزء من شروط الارتباط.

المقدمة (راجع: الفقرة ٣٥(ج))

أ٥٣. نظراً لأن المعلومات المالية التصورية سيتم تضمينها في نشرة اكتتاب تحتوي على معلومات أخرى، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان إدراج إشارة تحدد القسم المعروضة فيه المعلومات المالية التصورية، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك القرّاء في تحديد المعلومات المالية التصورية التي يتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

الرأي (راجع: الفقرتين ١٣(ج)، ٣٥(ح))

---

[١٠] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٠

أ٥٤. يتم تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عبارة "لقد تم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة]،" أو عبارة "لقد تم تجميع المعلومات المالية التصورية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن" لإبداء الرأي في كل دولة بعينها، تبعاً للأنظمة أو اللوائح التي تحكم عملية التقرير عن المعلومات المالية التصورية في تلك الدولة، أو حسب الممارسة المتعارف عليها في تلك الدولة.

أ٥٥. في بعض الدول، قد تحدد الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة صياغة رأي المحاسب القانوني بمصطلحات أخرى خلاف تلك المذكورة أعلاه. وفي هذه الحالات، قد يكون من الضروري للمحاسب القانوني ممارسة حكمه لتحديد ما إذا كان تنفيذ الإجراءات الموضحة في هذا المعيار سيمكنه من إبداء الرأي بالصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو ما إذا كانت هناك إجراءات إضافية سيكون من الضروري تنفيذها.

أ٥٦. عندما يخلص المحاسب القانوني إلى أن تنفيذ الإجراءات المحددة في هذا المعيار سيكون كافياً لتمكينه من إبداء الرأي بالصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فقد يكون من المناسب اعتبار هذه الصيغة معادلة للصيغتين البديلتين المحددتين لإبداء الرأي في هذا المعيار.

مثال توضيحي للتقرير (راجع: الفقرة ٣٥)

أ٥٧. يحتوي الملحق على تقرير محاسب قانوني برأي غير معدل.

الملحق

(راجع: الفقرة أ٥٧)

مثال توضيحي لتقرير محاسب قانوني يحتوي على رأي غير معدل

تقرير تأكيد لمحاسب قانوني مستقل عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمّنة في نشرة اكتتاب

[المخاطبون المعنيون]

تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمّنة في نشرة اكتتاب

لقد انتهينا من ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عن قيام [الطرف المسؤول] بتجميع المعلومات المالية التصورية للشركة (س). وتتكون المعلومات المالية التصورية من [قائمة صافي الأصول التصورية كما هي في [التاريخ]]، [قائمة الدخل التصورية للفترة المنتهية في [التاريخ]]، [قائمة التدفقات النقدية التصورية للفترة المنتهية في [التاريخ]] والإيضاحات المتعلقة بها [كما هي واردة في الصفحات ××–×× من نشرة الاكتتاب الصادرة عن الشركة]. كما إن الضوابط المنطبقة التي على أساسها قام [الطرف المسؤول] بتجميع المعلومات المالية التصورية [محددة في [لائحة الأوراق المالية رقم [××] ومبيَّنة في [الإيضاح ×]]/[مبيّنة في [الإيضاح ×]].

وقد تم تجميع المعلومات المالية التصورية من قبل [الطرف المسؤول] لتوضيح أثر [الحدث أو المعاملة] [المبيّنة في الإيضاح ×] على [المركز المالي للشركة كما في [يتم تحديد التاريخ]] [و] [الأداء المالي للشركة [والتدفقات النقدية] للفترة المنتهية في [يتم تحديد التاريخ]] كما لو أن [الحدث أو المعاملة] كان قد وقع في [يتم تحديد التاريخ] [و[يتم تحديد التاريخ] على الترتيب]. وكجزء من هذه الآلية، تم استخراج معلومات عن [المركز المالي] [الأداء المالي] [التدفقات النقدية] للشركة من قبل [الطرف المسؤول] من القوائم المالية للشركة [للفترة المنتهية في [التاريخ]]، والتي [نُشر بشأنها تقرير [مراجعة]/[فحص]]/[لم يُنشر بشأنها أي تقرير مراجعة أو فحص].[١]

مسؤولية [الطرف المسؤول] عن المعلومات المالية التصورية

[*الطرف المسؤول*] هو المسؤول عن تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس [*الضوابط المنطبقة*].

الاستقلال ورقابة الجودة

لقد التزمنا بالاستقلالية والمتطلبات الأخلاقية الأخرى الواردة في قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، والتي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.(*)

ويطبق المكتب معيار رقابة الجودة (١)[٢] وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي [، وفقاً لمتطلبات [لائحة الأوراق المالية رقم ××]،] عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل [الطرف المسؤول] على أساس [الضوابط المنطبقة].

---

١ عندما يكون تقرير المراجعة أو الفحص معدلاً، يمكن الإشارة إلى موضع توضيح التعديل في نشرة الاكتتاب.

* تتم الإشارة إلى الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

٢ معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

لقد قمنا بأداء الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠) "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب هذا المعيار منا الالتزام بمتطلبات قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية وبتخطيط وتنفيذ إجراءات للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كان [الطرف المسؤول] قد قام بتجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة].

ولأغراض هذا الارتباط، لا نتحمل أية مسؤولية عن تحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أية معلومات مالية تاريخية مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية، كما لم ننفذ أثناء هذا الارتباط أية مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية.

والغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب يتمثل فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. ووفقاً لذلك، فإننا لا نقدم أي تأكيد بأن النتيجة الفعلية للحدث أو المعاملة في [يتم تحديد التاريخ] كانت ستتحقق كما هي معروضة.

ويشتمل ارتباط التأكيد المعقول لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة، على تنفيذ إجراءات لتقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة المستخدمة من قبل [الطرف المسؤول] في تجميع المعلومات المالية التصورية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي:

- ما إذا كانت التعديلات التصورية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛
- ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية تعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة.

وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المحاسب القانوني، مع مراعاة فهم المحاسب القانوني لطبيعة الشركة، والحدث أو المعاملة التي تم بشأنها تجميع المعلومات المالية التصورية، وظروف الارتباط الأخرى ذات الصلة.

وينطوي الارتباط كذلك على تقويم العرض العام للمعلومات المالية التصورية.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

وفي رأينا، فقد [تم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة]] / [تم تجميع المعلومات المالية التصورية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن].

التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى

[قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي في أمور أخرى (انظر الفقرتين أ٤٦-أ٤٧). ويختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المحاسب القانوني تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني.]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠): الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠)

الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية

(يسري هذا المعيار على الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) "الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

١. يتمثل الغرض من هذا المعيار في وضع معايير وتقديم إرشادات بشأن المسؤوليات المهنية للمراجع[١] عندما يتم القيام بارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية، وبشأن شكل ومحتوى التقرير الذي يصدره المراجع فيما يخص مثل هذا الارتباط.

٢. هذا المعيار موجه للارتباطات المتعلقة بالمعلومات المالية. ومع ذلك، فإنه قد يوفر إرشادات مفيدة للارتباطات المتعلقة بمعلومات غير مالية، بشرط أن يكون لدى المراجع معرفة كافية بالموضوع محل الارتباط وأن توجد ضوابط معقولة تستند إليها النتائج. وقد تكون الإرشادات الواردة في معايير المراجعة مفيدة للمراجع عند تطبيق هذا المعيار.

٣. قد يتضمن الارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها قيام المراجع بتنفيذ إجراءات معينة تتعلق ببنود بعينها في البيانات المالية (على سبيل المثال، المبالغ مستحقة السداد، والمبالغ مستحقة التحصيل، والمشتريات من الأطراف ذات علاقة، والمبيعات والأرباح لأحد قطاعات المنشأة) أو قائمة مالية بعينها (على سبيل المثال، قائمة مركز مالي) أو حتى مجموعة كاملة من القوائم المالية.

هدف ارتباط الإجراءات المتفق عليها

٤. يتمثل الهدف من ارتباط الإجراءات المتفق عليها في قيام المراجع بأداء إجراءات لها طبيعة المراجعة، تم الاتفاق عليها بين المراجع والمنشأة وأي أطراف ثالثة معنية، وإعداد تقرير عن الحقائق المكتشفة.

٥. نظراً لأن ما يقوم به المراجع هو تقديم تقرير بالحقائق المكتشفة من الإجراءات المتفق عليها، فإنه لا يتم إبداء أي تأكيد. وبدلاً من ذلك، يقيِّم مستخدمو التقرير لأنفسهم الإجراءات والنتائج التي تم التقرير عنها من قبل المراجع، ويستنبطون استنتاجات خاصة بهم من عمل المراجع.

٦. لا يُقدَّم التقرير إلا للأطراف التي اتفقت على الإجراءات التي سيتم تنفيذها، نظراً لأن الآخرين غير المدركين لأسباب الإجراءات قد يُسيئون تفسير النتائج.

المبادئ العامة لارتباط الإجراءات المتفق عليها

٧. **ينبغي أن يلتزم المراجع بقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين.**(*) وتتمثل المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمراجع عن هذا النوع من الارتباطات فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(ه) السلوك المهني؛

(و) المعايير الفنية.

ولا يعد الاستقلال متطلباً لارتباطات الإجراءات المتفق عليها؛ ومع ذلك، فإن شروط الارتباط أو أهدافه أو المعايير الوطنية قد تتطلب من المراجع الالتزام بمتطلبات الاستقلال الواردة في قواعد أخلاقيات المهنة. وعندما لا يكون المراجع مستقلاً، يتم إدراج عبارة بهذا المعنى في تقرير الحقائق المكتشفة.

٨. يجب على المراجع القيام بارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار وشروط الارتباط.

---

١ يُستخدم مصطلح "المراجع" في جميع إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد عند وصف كل من المراجعة والفحص والتأكيد والخدمات الأخرى ذات العلاقة التي قد يتم تنفيذها. ولا يقصد من تلك الإشارة أن تعني ضمناً أن الشخص الذي ينفذ الفحص أو التأكيد أو الخدمات الأخرى ذات العلاقة يلزم أن يكون مراجع القوائم المالية للمنشأة.

* يلتزم المراجع كذلك بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

تحديد شروط الارتباط

٩. **ينبغي أن يضمن المراجع مع ممثلي المنشأة، وعادةً الأطراف الأخرى المحددة التي ستتسلم نسخاً من تقرير الحقائق المكتشفة، وجود فهم واضح للإجراءات المتفق عليها وشروط الارتباط.** وتتضمن الأمور التي يتم الاتفاق عليها ما يلي:

- طبيعة الارتباط، بما في ذلك حقيقة أن الإجراءات المنفذة لن تشكل مراجعة أو فحصاً، وبناءً عليه فلن يتم إبداء أي تأكيد.
- الغرض المحدد للارتباط.
- تحديد المعلومات المالية التي ستُطبق عليها الإجراءات المتفق عليها.
- طبيعة الإجراءات المحددة التي سيتم تنفيذها وتوقيتها ومداها.
- الشكل المتوقع لتقرير الحقائق المكتشفة.
- القيود على توزيع تقرير الحقائق المكتشفة. وعندما تتعارض تلك القيود مع المتطلبات النظامية، إن وجدت، فعلى المراجع ألا يقبل الارتباط.

١٠. في بعض الظروف، على سبيل المثال، عندما يتم الاتفاق على الإجراءات بين السلطة التنظيمية وممثلي الصناعة وممثلي مهنة المحاسبة، قد لا يكون المراجع قادراً على مناقشة الإجراءات مع جميع الأطراف التي ستتسلم التقرير. وفي تلك الحالات، قد يأخذ المراجع في الحسبان، على سبيل المثال، مناقشة الإجراءات التي سيتم تطبيقها مع الممثلين المناسبين للأطراف المعنية، أو الاطلاع على المراسلات ذات الصلة المرسلة من تلك الأطراف، أو تزويدهم بمسودة لنوع التقرير الذي سيتم إصداره.

١١. من مصلحة كل من العميل والمراجع أن يرسل المراجع خطاب ارتباط يوثّق الشروط الرئيسية للتعاقد. ويؤكد خطاب الارتباط قبول المراجع للتعاقد، ويساعد على تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بأمورٍ مثل أهداف ونطاق الارتباط ومدى مسؤوليات المراجع وشكل التقارير التي سيتم إصدارها.

١٢. تتضمن الأمور التي سيتم إدراجها في خطاب الارتباط ما يلي:

- قائمة بالإجراءات التي سيتم تنفيذها حسب المتفق عليه بين الأطراف.
- عبارة بأن توزيع تقرير الحقائق المكتشفة سيقتصر على الأطراف المحددة التي وافقت على الإجراءات التي سيتم تنفيذها.

وإضافة لذلك، قد يأخذ المراجع في الحسبان أن يرفق بخطاب الارتباط مسودة لنوع تقرير النتائج المكتشفة الذي سيتم إصداره. ويحتوي الملحق الأول من هذا المعيار على مثال لخطاب الارتباط.

التخطيط

١٣. **يجب على المراجع أن يخطط للعمل بحيث يتم تنفيذ الارتباط بشكل فعّال.**

التوثيق

١٤. **يجب على المراجع توثيق الأمور المهمة في توفير الأدلة الداعمة لتقرير الحقائق المكتشفة، والأدلة على أن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار ووفقاً لشروط الارتباط.**

الإجراءات والأدلة

١٥. **يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات المتفق عليها، واستخدام الأدلة التي تم الحصول عليها كأساس لإعداد تقرير الحقائق المكتشفة.**

١٦. قد تتضمن الإجراءات المطبقة في ارتباط ما لتنفيذ إجراءات متفق عليها ما يلي:

- الاستفسار والتحليل.
- إعادة العملية الحسابية والمقارنة والطرق الأخرى للتأكد من دقة الأعمال الكتابية.

- الملاحظة.
- التقصي.
- الحصول على المصادقات.

ويتضمن الملحق الثاني من هذا المعيار مثالاً لتقرير يحتوي على قائمة توضيحية بالإجراءات التي قد تستخدم كجزء من ارتباط نموذجي لتنفيذ إجراءات متفق عليها.

إعداد التقرير

١٧. يجب أن يصف التقرير المتعلق بارتباط الإجراءات المتفق عليها الغرض من الارتباط والإجراءات المتفق عليها بتفصيل كافٍ، لتمكين القارئ من فهم طبيعة العمل المنفذ ومداه.

١٨. **يجب أن يحتوي تقرير الحقائق المكتشفة على:**

(أ) **العنوان؛**

(ب) **المخاطبون بالتقرير (عادةً العميل الذي كلف المراجع بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها)؛**

(ج) **تحديد المعلومات المالية أو غير المالية التي طُبقّت عليها الإجراءات المتفق عليها.**

(د) **عبارة بأن الإجراءات المنفذة هي تلك المتفق عليها مع مستلم التقرير؛**

(ه) **عبارة بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة المنطبق على ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، أو وفقاً للمعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة؛**

(و) **عند الاقتضاء، عبارة بأن المراجع ليس مستقلاً عن المنشأة؛**

(ز) **تحديد الغرض الذي من أجله تم تنفيذ الإجراءات المتفق عليها؛**

(ح) **قائمة بالإجراءات المحددة التي تم تنفيذها؛**

(ط) **وصفاً للحقائق التي اكتشفها المراجع، بما في ذلك تفاصيل كافية عن الأخطاء والاستثناءات المكتشفة؛**

(ي) **عبارة بأن الإجراءات المنفذة لا تشكل مراجعة أو فحصاً، ولذلك لا يتم إبداء أي تأكيد؛**

(ك) **عبارة بأن المراجع إذا كان قد نفذ إجراءات إضافية أو مراجعةً أو فحصاً، ربما كانت ستتضح أمور أخرى كان سيتم تضمينها في التقرير؛**

(ل) **عبارة بأن توزيع التقرير يقتصر على تلك الأطراف التي قد اتفقت على الإجراءات التي سيتم تنفيذها؛**

(م) **عند الاقتضاء، عبارة بأن التقرير يتعلق فقط بالعناصر أو الحسابات أو البنود أو المعلومات المالية وغير المالية المحددة، وأنه لا يشمل القوائم المالية للمنشاة ككل؛**

(ن) **تاريخ التقرير؛**

(س) **عنوان المراجع؛**

(ع) **توقيع المراجع.**

ويحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على مثال لتقرير عن حقائق مكتشفة صادر بخصوص ارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بمعلومات مالية.

المعيار من منظور القطاع العام

١. *قد لا يقتصر توزيع التقرير في القطاع العام على تلك الأطراف التي اتفقت على الإجراءات التي سيتم تنفيذها، بل قد يكون متاحاً أيضاً لمجموعة كبيرة من المنشآت أو الأشخاص (على سبيل المثال، إجراء تحقيق برلماني عن منشأة عامة أو إدارة حكومية معينة).*

٢. *تجدر الإشارة أيضاً إلى أن التكليفات التي تصدر في القطاع العام لتنفيذ الارتباطات تختلف بشكل كبير، ويجب توخي الحذر لتمييز الارتباطات التي تُعد بحق ارتباطات لتنفيذ "إجراءات متفق عليها" عن الارتباطات التي من المتوقع أن تكون ضمن عمليات مراجعة المعلومات المالية، مثل تقارير الأداء.*

الملحق الأول

مثال توضيحي لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها

يستخدم الخطاب التالي للاسترشاد به جنباً إلى جنب مع الفقرة (٩) من هذا المعيار، ولا يقصد منه أن يكون خطاباً قياسياً. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الفردية.

إلى مجلس الإدارة أو الممثلين المناسبين الآخرين للعميل الذي قام بتكليف المراجع:

يهدف هذا الخطاب إلى تأكيد فهمنا لشروط وأهداف ارتباطنا وطبيعة وحدود الخدمات التي سنقوم بتقديمها. ومن المقرر تنفيذ الارتباط وفقاً للمعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة المعتمد في المملكة العربية السعودية (أو تتم الإشارة إلى المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة) المنطبق على ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، وسنشير إلى ذلك في تقريرنا.

لقد اتفقنا على تنفيذ الإجراءات الآتية، وتقديم تقرير لكم عن الحقائق المكتشفة الناتجة عن عملنا:

(يتم وصف طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتوقيتها ومداها، بما في ذلك إشارة محددة، عند الاقتضاء، إلى طبيعة المستندات والسجلات التي سيتم قراءتها، والأفراد الذين سيتم الاتصال بهم والأطراف الذين سيتم الحصول منهم على مصادقات).

والإجراءات التي سننفذها هي فقط لمساعدتكم في (يتم تحديد الغرض). ولا ينبغي استخدام تقريرنا لأي غرض آخر، وهو فقط لإحاطتكم علماً بالمعلومات المطلوبة.

ولن تشكل الإجراءات التي سننفذها مراجعة أو فحصاً وفقاً لمعايير المراجعة أو معايير ارتباطات الفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*) (أو تتم الإشارة إلى المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة)، وبالتالي لن يتم إبداء أي تأكيد.

ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم، ونثق بأنهم سيوفرون لنا أي سجلات أو وثائق أو معلومات أخرى نطلبها فيما يتعلق بالارتباط.

ويستند تحديد أتعابنا، التي سيتم إصدار فواتير بها بالتوازي مع تقدم العمل، إلى الوقت اللازم من قبل الأفراد الذين يُسند إليهم الارتباط، بالإضافة إلى المصروفات الأخرى التي يتم تحملها. وتختلف معدلات أتعاب الأفراد بالساعة وفقاً لدرجة المسؤولية التي يتم تحملها والخبرة والمهارة المطلوبة.

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب، وإعادة إرسالها إلينا، للإشارة إلى أنها تتفق مع فهمكم لشروط الارتباط بما في ذلك الإجراءات المحددة التي اتفقنا على تنفيذها.

اسم المكتب

أقر بالعلم والموافقة بالنيابة عن الشركة (س)

(التوقيع)

الاسم والوظيفة

التاريخ

* حاشية سفلية إضافية: "معايير المراجعة والفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة والفحص الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

الملحق الثاني

مثال توضيحي لتقرير عن حقائق مكتشفة بخصوص مبالغ مستحقة السداد

تقرير عن الحقائق المكتشفة

إلى (الذين قاموا بتكليف المراجع)

لقد نفذنا الإجراءات المتفق عليها معكم والمذكورة أدناه، فيما يتعلق بالمبالغ مستحقة السداد للشركة (س) كما في (التاريخ)، المنصوص عليها في الجداول المرفقة (غير ظاهرة في هذا المثال). وقد تم تنفيذ الارتباط وفقاً للمعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة المعتمد في المملكة العربية السعودية (أو تتم الإشارة إلى المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة) المنطبق على ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. وقد نُفذت الإجراءات فقط لغرض مساعدتكم في تقويم صحة المبالغ مستحقة السداد، وتتلخص تلك الإجراءات فيما يلي:

١. لقد حصلنا على إضافات ميزان المراجعة للمبالغ مستحقة السداد كما في (التاريخ)، المعدة من قبل الشركة (س)، وتحققنا منها، وقارنا المجموع مع الرصيد في حساب الأستاذ العام ذي الصلة.

٢. قمنا بمقارنة الكشف المرفق (لا يظهر في هذا المثال) للموردين الرئيسيين والمبالغ المستحقة في (التاريخ) مع الأسماء والمبالغ المتعلقة بها في ميزان المراجعة.

٣. قمنا بالحصول على قوائم الموردين أو طلبنا من الموردين المصادقة على الأرصدة المستحقة في (التاريخ).

٤. قمنا بمقارنة تلك القوائم أو المصادقات مع المبالغ المشار إليها في البند (٢). وبالنسبة للمبالغ التي لم تتوافق مع بعضها، حصلنا على مطابقات لها من الشركة (س). وبالنسبة للمطابقات التي تم الحصول عليها، حددنا وفهرسنا الفواتير المستحقة، والإشعارات الدائنة والشيكات المصدرة التي لم تصرف بعد، والتي كان يزيد كل منها عن ×××. وقد حددنا واختبرنا تلك الفواتير والإشعارات الدائنة التي تم استلامها لاحقاً والشيكات التي تم دفعها لاحقاً، وتأكدنا من أنه كان ينبغي إدراجها في الواقع كمستحقات ضمن المطابقات.

وفيما يلي تقريرنا بالحقائق المكتشفة:

(أ) فيما يتعلق بالبند (١)، وجدنا أن الإضافات صحيحة والمبلغ الإجمالي متطابق.

(ب) فيما يتعلق بالبند (٢)، وجدنا أن المبالغ محل المقارنة متطابقة.

(ج) فيما يتعلق بالبند (٣)، وجدنا أن هناك كشوف موردين لجميع هؤلاء الموردين.

(د) فيما يتعلق بالبند (٤)، وجدنا أن المبالغ متطابقة، أما فيما يتعلق بالمبالغ غير المتطابقة، وجدنا أن الشركة (س) كانت قد أعدت مطابقات، وأن الإشعارات الدائنة والفواتير والشيكات المصدرة التي لم تصرف بعد، والتي تزيد عن ××× تم إدراجها بشكل مناسب كبنود مطابقة باستثناء ما يلي:

(تفاصيل الاستثناءات)

نظراً لأن الإجراءات المذكورة أعلاه لا تشكل مراجعة أو فحصاً وفقاً لمعايير المراجعة أو معايير ارتباطات الفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية (أو المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة)، فإننا لا نبدي أي تأكيد بشأن المبالغ مستحقة السداد كما في (التاريخ).

ولو أننا كنا قد نفذنا إجراءات إضافية، أو نفذنا مراجعة أو فحصاً للقوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة أو معايير ارتباطات الفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية (أو المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة)، ربما كانت ستنمو إلى علمنا أمورٌ أخرى كنا سنقرر لكم عنها.

إن تقريرنا هو فقط للغرض المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذا التقرير ولإحاطتكم علماً بالمعلومات المطلوبة، وليس لاستخدامه في أي غرض آخر أو لتوزيعه على أي أطراف أخرى. ويتعلق هذا التقرير فقط بالحسابات والبنود المحددة أعلاه، ولا يمتد إلى أي قوائم مالية للشركة (س) ككل.

المراجع

التاريخ

العنوان

معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠): ارتباطات التجميع

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)

ارتباطات التجميع

(يسري هذا المعيار على ارتباطات التجميع المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

ينبغي قراءة المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) *"ارتباطات التجميع"* جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتم تكليفه لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية دون الوصول إلى أي تأكيد بشأن تلك المعلومات، ولإعداد تقرير عن الارتباط وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين أ١، أ٢)

٢. ينطبق هذا المعيار على ارتباطات التجميع للمعلومات المالية التاريخية. ويمكن تطبيقه، بعد تكييفه حسب الضرورة، على ارتباطات التجميع للمعلومات المالية الأخرى بخلاف المعلومات المالية التاريخية، وعلى ارتباطات التجميع للمعلومات غير المالية. وفيما يلي فإن الإشارة إلى "المعلومات المالية" تعني "المعلومات المالية التاريخية". (راجع: الفقرتين أ٣، أ٤)

٣. عندما تطلب الإدارة من المحاسب القانوني مساعدتها في إعداد وعرض المعلومات المالية، فقد يتطلب الأمر إيلاء اهتمام مناسب لما إذا كان ينبغي القيام بالارتباط وفقاً لهذا المعيار. ومن بين العوامل التي قد تشير إلى أنه قد يكون من المناسب تطبيق هذا المعيار، بما في ذلك إعداد التقارير بموجب هذا المعيار، ما إذا كانت:

- المعلومات المالية مطلوبة بموجب أحكام نظام أو لائحة منطبقة، وما إذا كانت مطلوبة لتقديمها للعموم.
- الأطراف الخارجية الأخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين للمعلومات المالية المجمعة من المرجح أن تُقرن اسم المحاسب القانوني بالمعلومات المالية، وكان هناك خطر باحتمال إساءة فهم مستوى مشاركة المحاسب القانوني في المعلومات، ومثال ذلك:
    - إذا كان الغرض من المعلومات المالية هو استخدامها من قبل أطراف أخرى بخلاف الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو قد يتم تقديمها إلى، أو الحصول عليها من، أطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين للمعلومات؛
    - إذا تم ذكر اسم المحاسب القانوني مع المعلومات المالية. (راجع: الفقرة أ٥)

العلاقة بالمعيار الدولي لرقابة الجودة (١)[١]

٤. تُعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار رقابة الجودة (١) على مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات التجميع التي يقوم بها المكتب.[٢] وتتبنى أحكام هذا المعيار المتعلقة برقابة الجودة على مستوى كل ارتباط من ارتباطات التجميع على أساس أن المكتب يخضع لمعيار رقابة الجودة (١) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات أ٦–أ١١)

ارتباط التجميع

٥. قد تطلب الإدارة من محاسب مهني في الممارسة العامة أن يساعدها في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة. وتنشأ القيمة التي يمثلها تنفيذ ارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار لمستخدمي المعلومات المالية من تطبيق الخبرة المهنية للمحاسب القانوني في مجال المحاسبة والتقرير المالي والالتزام بالمعايير المهنية، بما في ذلك المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، والإعلان الواضح عن طبيعة ومدى مشاركة المحاسب القانوني في المعلومات المالية المجمعة. (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٥)

٦. نظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإن ارتباط التجميع لا يتطلب من المحاسب القانوني التحقق من دقة أو اكتمال المعلومات المقدمة من الإدارة لأغراض التجميع، كما لا يتطلب منه جمع الأدلة لإبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص في إعداد المعلومات المالية.

٧. تظل الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات المالية وأساس إعدادها وعرضها. وتتضمن تلك المسؤولية تطبيق الإدارة للاجتهادات المطلوبة لإعداد وعرض المعلومات المالية، بما في ذلك اختيار السياسات المحاسبية المناسبة وتطبيقها، وإذا لزم الأمر، إجراء تقديرات محاسبية معقولة. (راجع: الفقرتين أ١٢، أ١٣)

---

١ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

٢ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤

٨. لا يفرض هذا المعيار مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا يلغي الأنظمة واللوائح التي تنظم مسؤولياتهم. والارتباط المنفذ وفقاً لهذا المعيار يتم إجراؤه على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد وافقوا على مسؤوليات معينة تُعد ضرورية لتنفيذ ارتباطات التجميع. (راجع: الفقرتين أ١٢، أ١٣)

٩. قد تكون المعلومات المالية موضوع ارتباط التجميع مطلوبة لأغراض متنوعة من بينها:

(أ) الالتزام بمتطلبات التقرير المالي الدورية الإلزامية المحددة في نظام أو لائحة؛

(ب) لأغراض لا تتعلق بالتقرير المالي الإلزامي بموجب نظام أو لائحة ذات صلة، بما في ذلك على سبيل المثال:

- للإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مع إعداد المعلومات المالية على أساس مناسب لأغراضهم الخاصة (مثل إعداد المعلومات المالية للاستخدام الداخلي).
- لأغراض التقرير المالي الدوري المعد لأطراف خارجية بموجب عقد أو شكل آخر من أشكال الاتفاق (مثل المعلومات المالية المقدمة لجهة تمويل لدعم توفير منحة أو استمرارها).
- لأغراض المعاملات، عل سبيل المثال لدعم معاملة تنطوي على تغييرات في هيكل ملكية المنشأة أو هيكلها التمويلي (مثل الاندماج أو الاستحواذ).

١٠. يمكن استخدم أطر تقرير مالي مختلفة لإعداد وعرض المعلومات المالية، تتراوح من استخدام أساس محاسبي بسيط خاص بالمنشأة، إلى استخدام معايير موضوعة للتقرير المالي. ويعتمد إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة لإعداد وعرض المعلومات المالية على طبيعة المنشأة والاستخدام المستهدف للمعلومات. (راجع: الفقرات أ١٦–أ١٨)

نطاق اختصاص هذا المعيار

١١. يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع معيار الخدمات ذات العلاقة، التي توفر السياق الذي وضعت فيه متطلبات هذا المعيار، والتي يُقصد بها مساعدة المحاسب القانوني على فهم ما يلزم تنفيذ عند القيام بارتباط تجميع.

١٢. يحتوي هذا المعيار على متطلبات مُعبَّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعة.

١٣. بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار.

١٤. وتقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة تتعلق بالأمور التي تم تناولها في هذا المعيار، وتساعد في تطبيق المتطلبات.

تاريخ السريان

١٥. يسري هذا المعيار على ارتباطات التجميع المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٦. تتمثل أهداف المحاسب القانوني عند تنفيذ ارتباط تجميع بموجب هذا المعيار فيما يلي:

(أ) تطبيق الخبرات المحاسبية وخبرات التقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق استناداً إلى المعلومات المقدمة من الإدارة؛

(ب) إعداد تقرير وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

التعريفات

١٧. يتضمن مسرد المصطلحات[٢] (المسرد) المصطلحات المعرَّفة في هذا المعيار ويتضمن كذلك شرحاً للمصطلحات الأخرى الموجودة في هذا المعيار، للمساعدة في اتساق التفسير. ويكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي لأغراض هذا المعيار:

(أ) *إطار التقرير المالي المنطبق*: إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لإعداد المعلومات المالية والذي يكون مقبولاً في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من المعلومات المالية، أو هو ذلك الإطار الذي تفرضه الأنظمة أو اللوائح. (راجع: الفقرات أ٣٥–أ٣٧)

(ب) *ارتباط التجميع*: ارتباط يطبق فيه المحاسب القانوني الخبرات المحاسبية وخبرات التقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق، ويقوم فيه بإعداد التقارير وفقاً لمتطلبات هذا المعيار. وفي جميع فقرات هذا المعيار، تُستخدم الكلمات "يجمّع" و"تجميع" و"مُجمَّعة" في هذا السياق.

(ج) *الشريك المسؤول عن الارتباط*: الشريك، أو شخص آخر في المكتب يكون مسؤولاً عن الارتباط وأدائه، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون لديه -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.

(د) *فريق الارتباط*: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب في شبكة لتنفيذ إجراءات خاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبراء الخارجيون الذين يتعاقد معهم المكتب أو مكتب في شبكة.

(ه) *التحريف*: اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن طريق خطأ أو غش.

وعندما تكون المعلومات المالية معدة طبقاً لإطار عرض عادل، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، حسب حكم المراجع، ضرورية لعرض المعلومات المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي المعلومات المالية صورة حقيقية وعادلة.(*)

(و) *المحاسب القانوني*: محاسب مهني في الممارسة العامة يؤدي ارتباط التجميع. ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، استُخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(ز) *المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة*: المتطلبات الأخلاقية التي يخضع لها فريق الارتباط عند القيام بارتباطات التجميع، وتشمل هذه المتطلبات عادةً الجزأين (أ) و(ب) من قواعد أخلاقيات المهنة (القواعد) الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين (باستثناء البند ٢٩٠ "الاستقلال: ارتباطات المراجعة والفحص"، والبند ٢٩١ " الاستقلال: ارتباطات التأكيد الأخرى" في الجزء ب)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.(**) (راجع: الفقرة أ٢١)

المتطلبات

القيام بارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار

١٨. يجب أن يكون لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

---

٢ مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتيب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة (الكتيب)، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين، والمعتمد من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (انظر معيار ٧٠٠، الفقرة ٢٥.

** يجب الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٩. يجب على المحاسب القانوني أن يلتزم بكل متطلب وارد في هذا المعيار إلا في حال وجود متطلب خاص ليست له صلة بارتباط التجميع، على سبيل المثال في حالة عدم احتواء الارتباط على الظروف التي يتناولها المتطلب.

٢٠. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يشير إلى التزامه بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات هذا المعيار ذات الصلة بارتباط التجميع.

المتطلبات الأخلاقية

٢١. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.(***) (راجع: الفقرات أ١٩–أ٢٦)

الحكم المهني

٢٢. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند القيام بارتباط التجميع. (راجع: الفقرات أ٢٧–أ٢٩)

رقابة الجودة على مستوى الارتباط

٢٣. يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط المسؤولية عمّا يلي:

(أ) الجودة العامة لكل ارتباط تجميع يتم إسناده لذلك الشريك؛

(ب) تنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب، عن طريق: (راجع: الفقرة أ٣٠)

(١) اتباع الإجراءات المناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء والارتباطات والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛ (راجع: الفقرة أ٣١)

(٢) الاقتناع بأن فريق الارتباط يتمتع مجتمعاً بالكفاءة والقدرات اللازمة لتنفيذ ارتباط التجميع؛

(٣) الانتباه لمؤشرات عدم الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة من جانب أعضاء فريق الارتباط، وتحديد التصرف المناسب إذا لفت انتباه الشريك المسؤول عن الارتباط أمور تشير إلى عدم التزام أعضاء فريق الارتباط بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة أ٣٢)

(٤) توجيه الارتباط وتنفيذه والإشراف عليه وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(٥) تحمل مسؤولية الحفاظ على توثيق مناسب لأعمال الارتباط.

قبول الارتباط والاستمرار فيه

استمرار العلاقات مع العملاء وقبول الارتباط والاتفاق على شروط الارتباط

٢٤. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول الارتباط ما لم يكن قد اتفق على شروط الارتباط مع الإدارة، والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً، بما في ذلك الاتفاق على ما يلي:

(أ) الاستخدام والتوزيع المستهدفين للمعلومات المالية وأي قيود على الاستخدام أو التوزيع إن وجدت؛ (راجع: الفقرات أ٢٠، أ٣٣، أ٣٤، أ٣٧، أ٣٨)

(ب) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرات أ٢٠، أ٣٥–أ٣٨)

(ج) هدف ونطاق ارتباط التجميع؛ (راجع: الفقرة أ٢٠)

(د) مسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك متطلب الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة أ٢٠)

*** يجب الإشارة إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

(هـ) مسؤوليات الإدارة عن: (راجع: الفقرات أ٣٩–أ٤١)

(١) المعلومات المالية وعن إعدادها وعرضها، وفقاً لإطار تقرير مالي مقبول في ضوء الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية والمستخدمين المستهدفين؛

(٢) دقة واكتمال السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى المقدمة من الإدارة لأغراض ارتباط التجميع؛

(٣) الاجتهادات اللازمة لإعداد وعرض المعلومات المالية، بما في ذلك الاجتهادات التي قد يقدم المحاسب القانوني المساعدة بشأنها أثناء ارتباط التجميع؛ (راجع: الفقرة أ٢٧)

(و) الشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المحاسب القانوني.

٢٥. يجب أن يُسجل المحاسب القانوني شروط الارتباط المتفق عليها في خطاب ارتباط أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب قبل تنفيذ الارتباط. (راجع: الفقرات أ٤٢–أ٤٤)

الارتباطات المتكررة

٢٦. في ارتباطات التجميع المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الظروف، بما في ذلك التغييرات في اعتبارات قبول الارتباط، تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الإدارة بشروط الارتباط القائمة. (راجع: الفقرة أ٤٥)

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

٢٧. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في الوقت المناسب خلال سير ارتباط التجميع، بجميع الأمور المتعلقة بارتباط التجميع والتي يرى المحاسب القانوني، بحسب حكمه المهني، أنها مهمة بما يكفي لجعلها جديرة باهتمام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرتين أ٤٦، أ٤٧)

تنفيذ الارتباط

فهم المحاسب القانوني

٢٨. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للأمور الآتية بشكل يكفي لتمكينه من تنفيذ ارتباط التجميع: (راجع: الفقرات أ٤٨–أ٥٠)

(أ) أعمال المنشأة وعملياتها، بما في ذلك النظام المحاسبي والسجلات المحاسبية للمنشأة؛

(ب) إطار التقرير المالي المنطبق بما في ذلك تطبيقه في صناعة المنشأة.

تجميع المعلومات المالية

٢٩. يجب على المحاسب القانوني تجميع المعلومات المالية باستخدام السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، التي تقدمها الإدارة.

٣٠. يجب على المحاسب القانوني أن يُناقش مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تلك الاجتهادات المهمة، التي قدم المحاسب القانوني بشأنها المساعدة أثناء تجميع المعلومات المالية. (راجع: الفقرة أ٥١)

٣١. قبل الانتهاء من ارتباط التجميع، يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات المالية المجمعة في ضوء فهمه لأعمال المنشأة وعملياتها وفي ضوء إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة أ٥٢)

٣٢. إذا علم المحاسب القانوني أثناء ارتباط التجميع بعدم اكتمال أو عدم دقة السجلات أو المستندات أو التوضيحات أو المعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، المقدمة من الإدارة لإنجاز الارتباط، أو لم يكن راضياً عنها لأي سبب آخر، فيجب على المحاسب القانوني لفت انتباه الإدارة لذلك وطلب الحصول على المعلومات الإضافية أو المصححة.

٣٣. في حالة عدم قدرة المحاسب القانوني على إنجاز الارتباط بسبب فشل الإدارة في توفير السجلات أو المستندات أو التوضيحات أو المعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، بالشكل المطلوب، فيجب على المحاسب القانوني الانسحاب من الارتباط، وإبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب. (راجع: الفقرة أ٥٨)

٣٤. إذا علم المحاسب القانوني أثناء الارتباط بأن:

(أ) المعلومات المالية المجمعة لا تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ؛ أو (راجع: الفقرة أ٥٣)

(ب) ثمة تعديلات يلزم إدخالها على المعلومات المالية المجمعة حتى لا تكون المعلومات المالية مُحرّفة بشكلٍ جوهري؛ أو (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٦)

(ج) المعلومات المالية المجمعة مضللة لأي سبب آخر، (راجع: الفقرة أ٥٧)

فيجب على المحاسب القانوني أن يقترح على الإدارة التعديلات المناسبة.

٣٥. إذا رفضت الإدارة، أو لم تسمح للمحاسب القانوني بإدخال التعديلات المقترحة على المعلومات المالية المجمعة، فيجب على المحاسب القانوني الانسحاب من الارتباط وإبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب. (راجع: الفقرة أ٥٨)

٣٦. إذا كان الانسحاب من الارتباط غير ممكن، يجب على المحاسب القانوني أن يحدد المسؤوليات المهنية والنظامية المنطبقة في ظل الظروف القائمة.

٣٧. يجب على المحاسب القانوني أن يحصل على إقرار من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بتحملهم للمسؤولية عن النسخة النهائية من المعلومات المالية المجمعة. (راجع: الفقرة أ٦٨)

التوثيق

٣٨. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي: (راجع: الفقرات أ٥٩–أ٦١)

(أ) الأمور المهمة الناشئة أثناء ارتباط التجميع وكيفية تعامل المحاسب القانوني مع تلك الأمور؛

(ب) سجل يوضح كيف أن المعلومات المالية المجمعة تتطابق مع السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى التي تستند إليها المقدمة من الإدارة؛

(ج) النسخة النهائية من المعلومات المالية المجمعة التي أقرت الإدارة أو المُكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بمسؤوليتهم عنها، وتقرير المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ٦٨)

تقرير المحاسب القانوني

٣٩. يتمثل أحد الأغراض المهمة من تقرير المحاسب القانوني في الإبلاغ بشكل واضح عن طبيعة ارتباط التجميع ودور المحاسب القانوني ومسؤولياته في ذلك الارتباط. ولا يعد تقرير المحاسب القانوني وسيلة لإبداء رأي أو استنتاج في المعلومات المالية بأي شكل من الأشكال.

٤٠. يجب أن يكون تقرير المحاسب القانوني الصادر لارتباط التجميع في صورة كتابية، ويجب أن يحتوي على العناصر الآتية: (راجع: الفقرات أ٦٢، أ٦٣، أ٦٩)

(أ) عنوان التقرير؛

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه شروط الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٦٤)

(ج) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني قد قام بتجميع المعلومات المالية استناداً إلى المعلومات المُقدمة من الإدارة؛

(د) وصف لمسؤوليات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بارتباط التجميع وفيما يتعلق بالمعلومات المالية؛

(ه) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق؛ وفي حال استخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، يحتوي التقرير على وصف أو إشارة لوصف إطار التقرير المالي ذي الغرض الخاص في المعلومات المالية؛

(و) تحديد المعلومات المالية، بما في ذلك عنوان كل عنصر من عناصر المعلومات المالية، إذا كانت المعلومات المالية تتضمن أكثر من عنصر واحد، بالإضافة إلى تاريخ المعلومات المالية أو الفترة التي تتعلق بها؛

(ز) وصف لمسؤوليات المحاسب القانوني في تجميع المعلومات المالية، بما في ذلك أن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار، وأن المحاسب القانوني قد التزم بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛

(ح) وصف لما يستلزمه تنفيذ ارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار؛

(ط) توضيحات لما يلي:

(١) نظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإن المحاسب القانوني غير مطالب بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات المقدمة من الإدارة لأغراض التجميع؛

(٢) وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يُبدي أي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت المعلومات المالية مُعدة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

(ي) في حال إعداد المعلومات المالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، يحتوي التقرير على فقرة توضيحية: (راجع: الفقرات أ٦٥–أ٦٧)

(١) تبين الغرض الذي تم من أجله إعداد المعلومات المالية، وإذا لزم الأمر، تحدد المستخدمين المستهدفين، أو تحتوي على إشارة للإيضاح المرفق بالمعلومات المالية الذي يفصح عن هذه المعلومات؛

(٢) تلفت انتباه قراء التقرير إلى حقيقة أن المعلومات المالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص، ونتيجة لذلك، فإن المعلومات قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى؛

(ك) تاريخ تقرير المحاسب القانوني؛

(ل) توقيع المحاسب القانوني؛

(م) عنوان المحاسب القانوني.

٤١. يجب على المحاسب القانوني أن يؤرخ التقرير بالتاريخ الذي أنجز فيه ارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرة أ٦٨)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار

اعتبارات عامة (راجع: الفقرة ١)

أ١. في ارتباط التجميع، عندما يكون الطرف القائم بالتكليف شخصاً آخر بخلاف الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة، يمكن تطبيق هذا المعيار بعد تكييفه حسب الحاجة.

أ٢. قد تأخذ مشاركة المحاسب القانوني في الخدمات أو الأنشطة في سياق مساعدة إدارة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية للمنشأة عدة أشكال مختلفة. وعندما يتم تكليف المحاسب القانوني بتقديم تلك الخدمات أو الأنشطة للمنشأة وفقاً لهذا المعيار، فإن اقتران اسم المحاسب القانوني بالمعلومات المالية يتضح من خلال تقرير المحاسب القانوني المقدم عن الارتباط بالشكل المطلوب بموجب هذا المعيار. ويحتوي تقرير المحاسب القانوني على إقرار صريح من المحاسب القانوني بالالتزام بهذا المعيار.

التطبيق على ارتباطات التجميع الأخرى بخلاف المعلومات المالية التاريخية (راجع: الفقرة ٢)

أ٣. يتناول هذا المعيار الارتباطات التي يقوم فيها المحاسب القانوني بمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية. ومع ذلك، يمكن تطبيق هذا المعيار أيضاً، بعد تكييفه حسب الحاجة، عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بمساعدة الإدارة في إعداد وعرض معلومات مالية أخرى. ومن أمثلة ذلك:

- المعلومات المالية التصورية.
- المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك الموازنات أو التوقعات المالية.

أ٤. قد يقوم المحاسب القانوني أيضاً بارتباطات لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات غير المالية، على سبيل المثال، قوائم غازات الاحتباس الحراري أو إقرارات الإحصائيات أو الإقرارات المتعلقة بمعلومات أخرى. وفي مثل هذه الظروف، قد يطبق المحاسب القانوني هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة، وبحسب صلته بتلك الأنواع من الارتباطات.

الاعتبارات ذات الصلة بتطبيق معيار الخدمات ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٣)

أ٥. قد يتم النص في البيئات المحلية على التطبيق الإلزامي لهذا المعيار للارتباطات التي يقدم فيها المحاسب القانوني خدمات ذات صلة بإعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة (على سبيل المثال فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية التاريخية المطلوبة لأغراض الإيداع للعموم). وفي حال عدم النص على التطبيق الإلزامي، سواءً بموجب نظام أو لائحة، أو بموجب المعايير المهنية المنطبقة أو غير ذلك، فقد يخلص المحاسب القانوني مع ذلك إلى أن تطبيق هذا المعيار هو المناسب في ظل الظروف القائمة.

العلاقة بالمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) (راجع: الفقرة ٤)

أ٦. يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن إرساء وصون نظامه الخاص برقابة جودة ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، بما في ذلك ارتباطات التجميع. وتستهدف تلك المسؤوليات إرساء:

- نظام رقابة الجودة بالمكتب؛
- سياسات المكتب التي تهدف إلى تحقيق هدف نظام رقابة الجودة وإجراءاته لتطبيق ومتابعة الالتزام بتلك السياسات.

أ٧. بموجب معيار رقابة الجودة (١)، فإن المكتب يتحمل التزاماً بإرساء نظام لرقابة الجودة وصونه ليوفر له تأكيداً معقولاً بأن:

(أ) المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباط مناسبة في ظل الظروف القائمة.[٤]

أ٨. قد تضع الدول التي لم تعتمد معيار رقابة الجودة (١) فيما يتعلق بارتباطات التجميع متطلبات لرقابة الجودة في المكاتب التي تنفذ تلك الارتباطات. وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة برقابة الجودة على مستوى الارتباط على أساس أن متطلبات رقابة الجودة التي تم إقرارها مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (١). ويتحقق هذا عندما تفرض تلك المتطلبات التزامات على المكتب لتحقيق أهداف متطلبات معيار رقابة الجودة (١)، بما في ذلك التزام بإرساء نظام لرقابة الجودة يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كل عنصر من العناصر الآتية:

- مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب؛
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛
- قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛
- الموارد البشرية؛

[٤] معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ١١

- تنفيذ الارتباطات؛
- المتابعة.

أ٩. في سياق نظام المكتب الخاص برقابة الجودة، تتحمل فرق الارتباطات مسؤولية عن تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على الارتباط.

أ١٠. ما لم تشر المعلومات المقدمة من المكتب أو من الأطراف الأخرى إلى غير ذلك، يحق لفريق الارتباط أن يعتمد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب. فعلى سبيل المثال، يمكن لفريق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

- الكفاءة المهنية للعاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال نُظُم القبول والاستمرار.
- الالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية من خلال آلية المتابعة.

وعند النظر في أوجه القصور المكتشفة في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب والتي قد تؤثر على ارتباط التجميع، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان التدابير التي اتخذها المكتب لتصحيح الوضع والتي يراها الشريك المسؤول عن الارتباط كافية في سياق ارتباط التجميع.

أ١١. لا يشير وجود وجه من أوجه القصور في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط التجميع وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

ارتباط التجميع

استخدام مُصطلحي "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" (راجع: الفقرات ٥، ٧، ٨)

أ١٢. تختلف المسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بين الدول، وبين المنشآت بمُختلف أنواعها. وتؤثر تلك الاختلافات على طريقة تطبيق المحاسب القانوني لمتطلبات هذا المعيار المتعلقة بالإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وبناءً عليه، فإن العبارة "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال" المُستخدمة في مواضع مُختلفة من هذا المعيار يُقصد منها تنبيه المحاسب القانوني لحقيقة أن البيئات المختلفة التي تعمل فيها المُنشآت قد توجد فيها هياكل وترتيبات مُختلفة للإدارة والحوكمة.

أ١٣. تقع المسؤوليات المختلفة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية والتقرير المالي الخارجي إمّا على عاتق الإدارة أو المكلفين بالحوكمة وفقاً لعوامل مثل:

- موارد المنشأة وهيكلها.
- الأدوار الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المُنشأة على النحو المنصوص عليه في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو إذا كانت المُنشأة غير خاضعة للتنظيم، ففي أي ترتيبات رسمية للحوكمة أو المُساءلة موضوعة للمُنشأة (على سبيل المثال، على النحو المُسجل في العقود أو النظام الأساسي للمُنشأة أو في أي نوع آخر من المستندات التي تُؤسَّس بها المنشآت).

وفي العديد من المنشآت الصغيرة لا يوجد غالباً فصل بين مهام الإدارة ومهام المكلفين بالحوكمة في المنشأة، أو قد يكون المكلفون بالحوكمة منخرطين أيضاً في إدارة المنشأة. وفي معظم الحالات الأخرى، خاصة في المُنشآت الأكبر، تتحمل الإدارة المسؤولية عن تنفيذ أعمال أو أنشطة المُنشأة وإعداد التقارير عنها، في حين يُشرِف المكلفون بالحوكمة على الإدارة. وفي المنشآت الأكبر، يتولى أو يتحمل المكلفون بالحوكمة غالباً المسؤولية عن اعتماد المعلومات المالية للمنشأة، خاصة إذا كانت مُعدَّة لاستخدام أطراف من خارج المنشأة. وغالباً ما تتولى مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة في المنشآت الأكبر، مثل لجنة معنية بالمراجعة، مسؤوليات إشرافية معينة. وفي بعض الدول، يكون إعداد القوائم المالية للمُنشأة وفقاً لإطار محدد ضمن المسؤوليات النظامية للمكلفين بالحوكمة، وفي بعض الدول الأخرى يكون ذلك ضمن مسؤوليات الإدارة.

المشاركة في أنشطة أخرى تتعلق بإعداد وعرض المعلومات المالية (راجع: الفقرة ٥)

أ١٤. يختلف نطاق ارتباط التجميع تبعاً لظروف الارتباط. ومع ذلك، فإنه في كل حالة سينطوي على مساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي، استناداً إلى المعلومات المقدمة من الإدارة. وفي بعض ارتباطات التجميع، يمكن أن تكون الإدارة قد أعدت بالفعل المعلومات المالية بنفسها في صورة مسودة أو في شكل مبدئي.

أ١٥. قد يتم تكليف المحاسب القانوني أيضاً بتنفيذ بعض الأنشطة الأخرى نيابة عن الإدارة، بالإضافة إلى ارتباط التجميع. فعلى سبيل المثال، قد يُطلب من المحاسب القانوني أيضاً تجميع البيانات المحاسبية الأساسية الخاصة بالمنشأة وتصنيفها وتلخيصها، ومعالجة البيانات التي في شكل سجلات محاسبية وصولاً إلى إعداد ميزان للمراجعة. ثم يُستخدم ميزان المراجعة على أنه المعلومات الأساسية التي يمكن للمحاسب القانوني أن يجمّع منها المعلومات المالية التي تكون موضوع ارتباط تجميع يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار. وغالباً ما يكون هذا هو الحال في المنشآت الأصغر التي لا توجد فيها نُظُم محاسبية متطورة، أو في المنشآت التي تُفضل الاستعانة بمصادر خارجية لإعداد السجلات الحسابية. ولا يتناول هذا المعيار الأنشطة الأخرى التي قد ينفذها المحاسب القانوني لمساعدة الإدارة في مجالات أخرى قبل تجميع القوائم المالية للمنشأة.

أُطُر التقرير المالي (راجع: الفقرة ١٠)

أ١٦. قد تُعدّ المعلومات المالية وفقاً لإطار تقرير مالي مصمَّم لتلبية:

- الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (بعبارة أخرى، "إطار تقرير مالي ذي غرض عام")؛ أو
- الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين (بعبارة أخرى، "إطار تقرير مالي ذي غرض خاص").

وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق شكل ومحتوى المعلومات المالية. وفي بعض الحالات، قد يُشار إلى إطار التقرير المالي بلفظ "الأساس المحاسبي".

أ١٧. من أمثلة أطر التقرير المالي ذات الغرض العام شائعة الاستخدام:

- المعايير الدولية للتقرير المالي ومعايير التقرير المالي الوطنية المفروضة المنطبقة على المنشآت المدرجة.
- المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ومعايير التقرير المالي الوطنية المفروضة المنطبقة على المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

أ١٨. من أمثلة أطر التقرير المالي ذات الغرض الخاص التي قد تُستخدم، اعتماداً على الغرض الخاص من المعلومات المالية:

- الأساس المحاسبي الضريبي المُستخدم في بعض الدول لإعداد المعلومات المالية للوفاء بمتطلبات الالتزام الضريبي.
- للمنشآت غير المطالبة باستخدام إطار تقرير مالي مفروض:
    - أي أساس محاسبي يتم استخدامه في المعلومات المالية لمنشأة معينة، ويُعد مناسباً للاستخدام المقصود من المعلومات المالية ومناسباً لظروف المنشأة (على سبيل المثال، استخدام الأساس المحاسبي النقدي مع استحقاقات محددة، مثل المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ مستحقة السداد، عند إعداد قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، أو استخدام إطار تقرير مالي مفروض بعد تعديله بما يلائم الغرض الخاص الذي أُعدت من أجله المعلومات المالية).
    - الأساس المحاسبي النقدي لإعداد قائمة المقبوضات والمدفوعات (على سبيل المثال، لغرض تخصيص الزيادة في المتحصلات النقدية عن المدفوعات النقدية لمالكي العقارات المؤجرة؛ أو تسجيل حركة صندوق المصروفات النثرية).

المتطلبات الأخلاقية (راجع: الفقرة ٢١)

أ١٩. يضع الجزء (أ) من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية التي يجب على المحاسب القانوني الالتزام بها، ويوفر إطاراً مفاهيمياً لتطبيق تلك المبادئ.(*) وتتمثل المبادئ الأساسية فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(ه) السلوك المهني.

ويوضح الجزء (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة كيفية تطبيق الإطار المفاهيمي في مواقف معينة. وعند الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة، يلزم تحديد المهددات التي تواجه التزام المحاسب القانوني بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ويلزم معالجة تلك المهددات بشكل مناسب.

الاعتبارات الأخلاقية المتعلقة بإقران اسم المحاسب القانوني بالمعلومات (راجع: الفقرات ٢١، ٢٤(أ)–(د))

أ٢٠. بموجب قواعد أخلاقيات المهنة،[٥] فعند تطبيق مبدأ النزاهة، يُعد المحاسب المهني مطالباً بألا تكون له صلة عن علم بالتقارير أو الإقرارات أو الاتصالات أو المعلومات الأخرى إذا اعتقد المحاسب المهني أن المعلومات:

(أ) تحتوي على بيان خاطئ أو مضلل بشكلٍ جوهري؛ أو

(ب) تحتوي على بيانات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو

(ج) تغفل أو تحجب معلومات من المطلوب تضمينها عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

وعندما يعلم المحاسب المهني بإقران اسمه بمثل هذه المعلومات، فإنه مطالب بموجب قواعد أخلاقيات المهنة باتخاذ الخطوات اللازمة بفصل اسمه عن تلك المعلومات.

الاستقلال (راجع: الفقرتين ١٧(ز)، ٢١)

أ٢١. على الرغم من أن البند ٢٩٠ "الاستقلال – ارتباطات المراجعة والفحص" والبند ٢٩١ "الاستقلال – ارتباطات التأكيد الأخرى" في الجزء (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة لا تنطبق على ارتباطات التجميع، فإن قواعد سلوك وآداب المهنة الوطنية أو الأنظمة أو اللوائح الوطنية قد تحدد متطلبات أو قواعد إفصاح متعلقة بالاستقلال.

التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة

أ٢٢. إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة قد:

(أ) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام لسلطة معنية خارج المنشأة.[٦]

---

* يجب الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

٥ الجزء (أ) من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، الفقرة ١١٠-٢

٦ انظر على سبيل المثال البندين ٢٢٥-٥١ و٢٢٥-٥٢ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين

أ٢٣. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

(أ) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بذلك؛

(ب) لأن المحاسب القانوني قرر أن التقرير عن ذلك يُعد تصرفاً مناسباً للاستجابة لحالة عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛

(ج) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك.

أ٢٤. بموجب الفقرة ٢٨ من هذا المعيار، لا يتوقع أن يكون لدى المحاسب القانوني مستوى من الفهم للأنظمة واللوائح يتجاوز ذلك الذي يُعد ضرورياً ليكون قادراً على تنفيذ ارتباط التجميع. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة من المحاسب القانوني تطبيق المعرفة والحكم المهني والخبرة المهنية عند الاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. ويرجع الفصل النهائي في تحديد ما إذا كان تصرف ما يُشكّل عدم التزام فعلي إلى المحكمة أو الجهة القضائية الأخرى المختصة.

أ٢٥. في بعض الظروف، قد يكون محظوراً التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة، نظراً لواجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. وفي حالات أخرى، قد لا يُعد التقرير عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة انتهاكاً لواجب السرية بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.[٧]

أ٢٦. يمكن للمحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب في الشبكة) أو الحصول على مشورة قانونية لفهم الانعكاسات المهنية أو القانونية لاتخاذ تصرف بعينه، أو القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤدِ ذلك إلى انتهاك واجب السرية).[٨]

الحكم المهني (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٤(ه)(٣))

أ٢٧. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط التجميع. وذلك لأن تفسير المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ومتطلبات هذا المعيار، والحاجة لاتخاذ قرارات مدروسة أثناء تنفيذ ارتباط التجميع، يتطلب تطبيق المعارف والخبرات ذات الصلة على حقائق وظروف الارتباط. ويُعد الحكم المهني ضرورياً، خاصة عندما يتضمن الارتباط مساعدة إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- مدى قبول إطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه في إعداد وعرض المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة، في ضوء الاستخدام المقصود من المعلومات المالية والمستخدمين المستهدفين.
- تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك:
  - اختيار السياسات المحاسبية المناسبة بموجب ذلك الإطار؛
  - إجراء التقديرات المحاسبية اللازمة لإعداد المعلومات المالية وعرضها بموجب ذلك الإطار؛
  - إعداد وعرض المعلومات المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

ويقدم المحاسب القانوني مساعدته للإدارة دائماً على أساس أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، يفهمون الأحكام المهمة التي ينعكس أثرها في المعلومات المالية، ويقبلون المسؤولية عن تلك الأحكام.

أ٢٨. وينطوي الحكم المهني على تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي يوفره هذا المعيار ومعايير المحاسبة والمعايير الأخلاقية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط التجميع.

أ٢٩. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أي ارتباط بعينه على الحقائق والظروف المعلومة لدى المحاسب القانوني حتى تاريخ تقريره عن الارتباط، بما في ذلك:

---

٧ انظر، على سبيل المثال، البند ١٤٠-٧ والبند ٢٢٥-٥٣ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين.

٨ انظر، على سبيل المثال، البند ٢٢٥-٥٥ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين.

- المعرفة المكتسبة من تنفيذ الارتباطات الأخرى التي تم القيام بها لصالح المنشأة، إن وجدت (على سبيل المثال، الخدمات الضريبية).
- فهم المحاسب القانوني لأعمال المُنشأة وعملياتها، بما في ذلك نظامها المحاسبي، وتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق في صناعة المنشأة.
- مدى حاجة إعداد وعرض المعلومات المالية إلى ممارسة الإدارة للاجتهاد.

رقابة الجودة على مستوى الارتباط (راجع: الفقرة ٢٣(ب))

أ٣٠. تؤكد تصرفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة لكل ارتباط، على ما يلي:

(أ) تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية؛

(ب) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المنطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة؛

(ج) إصدار تقرير المحاسب القانوني عن الارتباط وفقاً لهذا المعيار.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التجميع والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة ٢٣(ب)(١))

أ٣١. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) أن يحصل المكتب على المعلومات التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة قبل قبول الارتباط مع عميل جديد، وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في ارتباط قائم، وعند النظر في قبول ارتباط جديد مع عميل حالي. وقد يكون من بين المعلومات التي تساعد الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديد ما إذا كان من المناسب قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التجميع والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، المعلومات الخاصة بنزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة. وإذا كان لدى الشريك المسؤول عن الارتباط سبب يدعوه إلى الشك في نزاهة الإدارة لدرجة من المرجح أن تؤثر على الأداء المناسب للارتباط، فقد لا يكون من المناسب قبول الارتباط.

الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة عند القيام بالارتباط (راجع: الفقرة ٢٣(ب)(٣))

أ٣٢. يحدد معيار رقابة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تقديم تأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه ملتزمون بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. ويحدد هذا المعيار مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالتزام فريق الارتباط بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

قبول الارتباط والاستمرار فيه

تحديد الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية (راجع: الفقرة ٢٤(أ))

أ٣٣. يتم تحديد الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية عن طريق الإشارة إلى النظام أو اللائحة المنطبقة، أو الترتيبات الأخرى الموضوعة فيما يتعلق بتوفير المعلومات المالية للمنشأة، مع الوضع في الاعتبار المعلومات المالية التي تحتاج إليها الأطراف الداخلية أو الخارجية للمنشأة الذين يعدون المستخدمين المستهدفين. ومن أمثلة ذلك المعلومات المالية التي يلزم توفيرها من قبل المنشأة فيما يتعلق بتنفيذ معاملات مع، أو تقديم طلبات تمويل إلى، أطراف خارجية مثل الموردين أو البنوك أو غيرهم من مقدمي خدمات التمويل.

أ٣٤. ينطوي أيضاً تحديد المحاسب القانوني للاستخدام المستهدف للمعلومات المالية على فهم عوامل مثل الغرض المعين الذي تستهدف الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو الطرف القائم بالتكليف، إن كان مختلفاً، تحقيقه من خلال طلب تنفيذ ارتباط التجميع. فعلى سبيل المثال، قد تطلب إحدى الجهات المانحة للتمويل من المنشأة تقديم معلومات مالية يقوم بتجميعها محاسب مهني وذلك للحصول على معلومات حول جوانب معينة من عمليات أو أنشطة المنشأة، على أن تكون تلك المعلومات مُعدة بشكل معين، لدعم القرار بتقديم منحة أو الاستمرار في تقديم منحة قائمة.

تحديد إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرتين ١٧(أ)، ٢٤(ب))

أ٣٥. يتم اتخاذ القرار المتعلق بإطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة لإعداد المعلومات المالية في سياق الاستخدام المستهدف للمعلومات حسبما هو موضح في شروط الارتباط المتفق عليها، ومتطلبات أي نظام أو لائحة منطبقة.

أ٣٦. فيما يلي أمثلة للعوامل التي تشير إلى أنه قد يكون من المناسب النظر فيما إذا كان إطار التقرير المالي مقبولاً:

- طبيعة المنشأة، وما إذا كانت منشأة خاضعة للتنظيم، على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية هادفة للربح أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح.
- الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية والمستخدمون المستهدفون. فعلى سبيل المثال، قد يكون الغرض من المعلومات المالية استخدامها من قبل مجموعة واسعة من المستخدمين، أو بدلاً من ذلك قد تكون مخصصة لاستخدام الإدارة أو بعض المستخدمين الخارجيين في سياق غرض معين يتم تحديده كجزء من الاتفاق على شروط ارتباط التجميع.
- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق مفروضاً أم موضوعاً، سواءً في نظام أو لائحة منطبقة، أو في عقد أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق مع طرف ثالث، أو كجزء من ترتيبات الحوكمة أو المساءلة المُقرَّة طواعية من جانب المنشأة.
- طبيعة وشكل المعلومات المالية التي سيتم إعدادها وعرضها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال، مجموعة كاملة من القوائم المالية، أو قائمة مالية واحدة، أو معلومات مالية مقدمة في صورة أخرى متفق عليها بين طرفين في عقد أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق.

العوامل ذات الصلة عندما يكون المقصود من المعلومات المالية تحقيق غرض معين (راجع: الفقرة ٢٤(أ)، (ب))

أ٣٧. يتفق الطرف القائم بالتكليف عادةً مع المستخدمين المستهدفين على طبيعة وشكل المعلومات المالية التي تهدف لتحقيق غرض معين، على سبيل المثال وفقاً لما يكون محدداً بموجب أحكام التقرير المالي المنصوص عليها في عقد أو منحة لمشروع أو وفقاً لما تقتضيه الحاجة لدعم معاملات أو أنشطة المنشأة. وقد يتطلب العقد ذو الصلة استخدام إطار تقرير مالي مفروض، مثل إطار تقرير مالي ذي غرض عام مفروض من جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير أو مفروض بموجب نظام أو لائحة. وبدلاً من ذلك، قد يتفق طرفا العقد على استخدام إطار ذي غرض عام بعد تعديله أو تكييفه بما يناسب احتياجاتهم الخاصة. وفي تلك الحالة، يمكن وصف إطار التقرير المالي المنطبق في المعلومات المالية وفي تقرير المحاسب القانوني بأنه أحكام التقرير المالي الواردة في العقد المحدد بدلاً من الإشارة إلى إطار التقرير المالي المعدل. وفي مثل هذه الحالات، وبغض النظر عن أن المعلومات المالية المجمعة قد تكون متاحة على نطاق أوسع، يكون إطار التقرير المالي المنطبق إطاراً ذا غرض خاص، ويكون المحاسب القانوني مطالباً بالالتزام بمتطلبات التقرير ذات الصلة الواردة في هذا المعيار.

أ٣٨. عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق إطار تقرير مالي ذا غرض خاص، فإن المحاسب القانوني مطالب بموجب هذا المعيار بأن يسجل في خطاب الارتباط أي قيود تكون مفروضة سواءً على الاستخدام أو التوزيع المستهدف للمعلومات المالية، وأن ينص في تقرير المحاسب القانوني على أن المعلومات المالية مُعدّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، ونتيجة لذلك فإنها قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة ٢٤(ه))

أ٣٩. بموجب هذا المعيار، يُعد المحاسب القانوني مطالباً بالحصول على موافقة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بكل من المعلومات المالية وارتباط التجميع كشرط مسبق لقبول الارتباط. وفي المنشآت الأصغر، فإن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد لا يكونون ملمين بشكل جيد بتلك المسؤوليات، بما في ذلك المسؤوليات الناشئة في نظام أو لائحة منطبقة. ومن أجل الحصول على موافقة الإدارة على أساس من المعرفة، قد يجد المحاسب القانوني أنه من الضروري مناقشة تلك المسؤوليات مع الإدارة قبل مطالبتها بالموافقة عليها.

أ٤٠. إذا لم تقر الإدارة بمسؤولياتها في سياق ارتباط التجميع، فلا يكون المحاسب القانوني قادراً على القيام بالارتباط، ومن غير المناسب له قبول الارتباط ما لم يكن مطالباً بالقيام بذلك بموجب نظام أو لائحة منطبقة. وفي الحالات التي يكون المحاسب القانوني مطالباً فيها رغم ذلك بقبول الارتباط، فإنه قد يحتاج إلى إبلاغ الإدارة بأهمية تلك الأمور وانعكاساتها على الارتباط.

أ٤١. يحق للمحاسب القانوني الاعتماد على الإدارة في توفير جميع المعلومات ذات الصلة لارتباط التجميع على أساس دقيق وكامل وفي الوقت المناسب. ويختلف شكل المعلومات المقدمة من الإدارة لغرض الارتباط بحسب ظروف الارتباط المختلفة. وبصفة عامة، فإنها ستشمل السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى ذات الصلة بتجميع المعلومات المالية باستخدام إطار التقرير المالي المنطبق. وقد تتضمن المعلومات المقدمة، على سبيل المثال، معلومات عن افتراضات الإدارة أو نواياها أو خططها التي يستند إليها وضع التقديرات المحاسبية اللازمة لتجميع المعلومات بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

خطاب الارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب (راجع: الفقرة ٢٥)

أ٤٢. من مصلحة كل من الإدارة والأطراف القائمة بالتكليف، إن كانت مختلفة عن الإدارة، وكذلك المحاسب القانوني، أن يُرسِل المحاسب القانوني خطاب ارتباط إلى الإدارة، وعند الاقتضاء إلى الأطراف القائمة بالتكليف، قبل تنفيذ ارتباط التجميع، للمساعدة في تجنب حالات سوء الفهم فيما يخص ارتباط التجميع. ويؤكد خطاب الارتباط قبول المحاسب القانوني للارتباط ويؤكد أموراً أخرى مثل:

- أهداف ونطاق الارتباط، بما في ذلك فهم أطراف الارتباط أن الارتباط ليس ارتباط تأكيد.
- الاستخدام والتوزيع المستهدف للمعلومات المالية وأي قيود على الاستخدام أو التوزيع (إن وجدت).
- مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بارتباط التجميع.
- مدى مسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك أن المحاسب القانوني لن يبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص بشأن المعلومات المالية.
- شكل ومحتوى التقرير الذي سيصدر من قبل المحاسب القانوني للارتباط.

شكل ومحتوى خطاب الارتباط

أ٤٣. قد يختلف شكل ومحتوى خطاب الارتباط لكل ارتباط. وبالإضافة إلى الأمور التي يتطلبها هذا المعيار، فقد يشير خطاب الارتباط، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك محاسبين قانونيين وخبراء آخرين في بعض جوانب ارتباط التجميع.
- الترتيبات التي سيتم القيام بها مع المحاسب القانوني السابق، إن وجد، في حالة إجراء ارتباط لمنشأة لأول مرة.
- احتمالية أنه قد يُطلب من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أن يؤكدا كتابياً معلومات أو توضيحات معينة نُقلت شفهياً إلى المحاسب القانوني أثناء الارتباط.
- الحق في امتلاك المعلومات المستخدمة لأغراض ارتباط التجميع، مع التمييز بين مستندات ومعلومات المنشأة المقدمة للارتباط وبين وثائق المحاسب القانوني الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط، مع مراعاة الأنظمة واللوائح المنطبقة.
- مطالبة الإدارة، والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً، بتأكيد استلام خطاب الارتباط والموافقة على شروط الارتباط الموضحة في الخطاب.

مثال توضيحي لخطاب الارتباط

أ٤٤. يحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب ارتباط خاص بارتباط تجميع.

الارتباطات المتكررة (راجع: الفقرة ٢٦)

أ٤٥. قد يقرر المحاسب القانوني عدم إرسال خطاب ارتباط جديد، أو أي اتفاق آخر مكتوب في كل فترة. إلا أن العوامل الآتية قد تُشير إلى أنه من المناسب تعديل شروط ارتباط التجميع أو تذكير الإدارة أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال، بشروط الارتباط القائمة:

- أي مؤشر على سوء فهم الإدارة أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال، لهدف ونطاق الارتباط.

- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط.
- تغيير حديث في الإدارة العليا للمنشأة.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقرير المالي المنطبق.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٤٦. يختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف ارتباط التجميع. وتشمل الظروف ذات الصلة أهمية وطبيعة الأمر وأي تصرف من المتوقع أن تتخذه الإدارة أو المكلفون بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب الإبلاغ بصعوبة كبيرة تعترض سبيل الارتباط في أقرب وقت ممكن عملياً إذا كانت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المحاسب القانوني في التغلب على تلك الصعوبة.

أ٤٧. قد تتضمن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة متطلباً يقضي بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لمستوى إداري مناسب أو للمكلفين بالحوكمة. وفي بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

تنفيذ الارتباط

فهم المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٤٨. يُعد التوصل إلى فهم لأعمال المنشأة وعملياتها، بما في ذلك النظام المحاسبي للمنشأة وسجلاتها المحاسبية، عملية مستمرة تحدث طوال ارتباط التجميع. ويضع هذا الفهم إطاراً مرجعياً يمارس ضمنه المحاسب القانوني الحكم المهني في تجميع المعلومات المالية.

أ٤٩. يُعد اتساع وعمق الفهم الذي لدى المحاسب القانوني أو الذي يتوصل إليه عن أعمال المنشأة وعملياتها أقل من الذي لدى الإدارة. ويكون هذا الفهم بالمستوى الذي يكفي لتمكين المحاسب القانوني من تجميع المعلومات المالية وفقاً لشروط الارتباط.

أ٥٠. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند التوصل إلى فهم لأعمال المنشأة وعملياتها وإطار التقرير المالي المنطبق:

- حجم ومدى تعقيد المنشأة وعملياتها.
- مدى تعقيد إطار التقرير المالي.
- التزامات أو متطلبات التقرير المالي للمنشأة، سواءً كانت موجودة بموجب أنظمة ولوائح منطبقة، أو وفقاً لأحكام عقد أو شكل آخر من أشكال الاتفاق مع طرف ثالث، أو في سياق ترتيبات التقرير المالي الاختيارية.
- مستوى تطور هيكل إدارة المنشأة وحوكمتها فيما يتعلق بإدارة والإشراف على السجلات المحاسبية للمنشأة ونُظُم التقرير المالي فيها التي يعتمد عليها إعداد المعلومات المالية.
- مستوى التطور والتعقيد في نُظُم المنشأة الخاصة بالمحاسبة المالية والتقرير المالي وأدوات الرقابة المتعلقة بها.

- طبيعة أصول المنشأة والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها.

تجميع المعلومات المالية

الاجتهادات المهمة (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٥١. في بعض ارتباطات التجميع، قد لا يقدم المحاسب القانوني مساعدة للإدارة في اجتهاداتها المهمة. وفي ارتباطات أخرى، قد يقدم المحاسب القانوني هذه المساعدة، على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقدير محاسبي مطلوب أو مساعدة الإدارة في دراستها للسياسات المحاسبية المناسبة. وعند تقديم هذه المساعدة، يلزم إجراء نقاش مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، حتى يكونوا على فهم للاجتهادات المهمة التي انعكس أثرها في المعلومات المالية، ويقبلوا بتحمل مسؤوليتهم عن تلك الاجتهادات.

قراءة المعلومات المالية (راجع: الفقرة ٣١)

أ٥٢. يتمثل الغرض من قراءة المحاسب القانوني للمعلومات المالية في مساعدته في الوفاء بالتزاماته الأخلاقية ذات الصلة بارتباط التجميع.

اقتراح تعديلات على المعلومات المالية

الإشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو وصفه (راجع: الفقرة ٣٤(أ))

أ٥٣. قد تكون هناك ظروف تشهد حالات خروج كبيرة عن إطار التقرير المالي المنطبق الذي يكون إطاراً مفروضاً. وإذا كان وصف إطار التقرير المالي المنطبق الوارد في المعلومات المالية المجمعة يشير إلى الإطار المفروض مع حالات الخروج عنه بشكل كبير، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى النظر فيما إذا كانت الإشارة إلى الإطار المفروض تُعد مضللة في ظل ظروف الارتباط.

التعديل بسبب التحريفات الجوهرية، وحتى لا تكون المعلومات مضللة (راجع: الفقرتين ٣٤(ب)-(ج))

أ٥٤. ينظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وتناقش بعض أطر التقرير المالي مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض المعلومات المالية. ورغم أن أطر التقرير المالي قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها بشكل عام توضح ما يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس المعلومات المالية؛
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بمزيج من كليهما؛
- أن الأحكام الخاصة بالأمور التي تُعد جوهرية لمستخدمي المعلومات المالية تتم على أساس النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة. ولا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على كل فرد بعينه من مستخدمي المعلومات المالية الذين قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.

أ٥٥. توفر مثل هذه المناقشة، في حال وجودها في إطار التقرير المالي المنطبق، إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند فهم الأهمية النسبية لغرض ارتباط التجميع. وفي حال عدم وجودها، فإن الاعتبارات المذكورة أعلاه توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.

أ٥٦. يؤثر تصور المحاسب القانوني لاحتياجات المستخدمين إلى المعلومات المالية على نظرة المحاسب القانوني للأهمية النسبية. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني أن يفترض أن المستخدمين:

- يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة والأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛
- يفهمون أن المعلومات المالية قد تم إعدادها وعرضها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛
- يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛

- يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في المعلومات المالية.

أ٥٧. قد يتضمن إطار التقرير المالي المنطبق افتراضاً أساساً بأن المعلومات المالية مُعدة على أساس مبدأ الاستمرارية. وعندما يعلم المحاسب القانوني بوجود حالات عدم تأكد فيما يتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإنه قد يقترح، بحسب مقتضى الحال، عرضاً أكثر مناسبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو قد يقترح إفصاحات مناسبة فيما يتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حتى يتم الالتزام بذلك الإطار، ولتجنب أن تكون المعلومات المالية مضللة.

الحالات التي تتطلب من المحاسب القانوني الانسحاب من الارتباط (راجع: الفقرتين ٣٣، ٣٥)

أ٥٨. في الظروف التي تتناولها متطلبات هذا المعيار والتي يكون الانسحاب فيها من الارتباط ضرورياً، فإن المسؤولية عن إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب توفر فرصة لتوضيح الالتزامات الأخلاقية للمحاسب القانوني.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٨)

أ٥٩. يخدم التوثيق المطلوب بموجب هذا المعيار عدداً من الأغراض، من بينها ما يلي:

- توفير سجل يضم الأمور التي لها صلة دائمة بأعمال ارتباطات التجميع المستقبلية.
- تمكين فريق الارتباط، حسب الاقتضاء، من تحمل المسؤولية عن أعماله، بما في ذلك تمكينه من تسجيل إنجاز الارتباط.

أ٦٠. قد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان أيضاً أن يضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط نسخة من ميزان مراجعة المنشأة، أو ملخصاً بالسجلات المحاسبية المهمة، أو المعلومات الأخرى التي استخدمها المحاسب القانوني لتنفيذ التجميع.

أ٦١. عند تسجيل كيفية مطابقة المعلومات المالية المجمعة بالسجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى الأساسية التي قدمتها الإدارة لغرض ارتباط التجميع، فإن المحاسب القانوني قد يحتفظ على سبيل المثال بجدول يبين مطابقة أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ العام للمنشأة بالمعلومات المالية المجمعة، بما في ذلك أي تعديل لقيود اليومية أو أي تعديلات أخرى على المعلومات المالية اتفق عليها المحاسب القانوني مع الإدارة أثناء الارتباط.

تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٦٢. يشمل التقرير المكتوب التقارير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

أ٦٣. عندما يعلم المحاسب القانوني أن المعلومات المالية المجمعة وتقرير المحاسب القانوني سيتم تضمينهما في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير المالي، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها المعلومات المالية، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد المعلومات المالية التي يتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

المخاطبون بالتقرير (راجع: الفقرة ٤٠(ب))

أ٦٤. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير المحاسب القانوني. ويتم توجيه تقرير المحاسب القانوني عادةً للطرف الذي قام بتكليف المحاسب القانوني بموجب شروط الارتباط، وفي العادةً يكون هذا الطرف هو إدارة المنشأة.

المعلومات المالية المُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص (راجع: الفقرة ٤٠(ي))

أ٦٥. بموجب هذا المعيار، إذا كانت المعلومات المالية مُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، فيتعين أن يلفت تقرير المحاسب القانوني انتباه قراء التقرير إلى إطار التقرير المالي ذي الغرض الخاص المستخدم في المعلومات المالية، وأن ينص التقرير بناءً على ذلك على أن المعلومات المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ويمكن أن تُضاف إلى ذلك عبارة إضافية تقصر إمّا توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه، أو كليهما، على المستخدمين المستهدفين فقط.

أ٦٦. قد يحصل على المعلومات المالية المُعدَّة لغرض معين أطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين، وقد تسعى تلك الأطراف إلى استخدام المعلومات لأغراض أخرى غير تلك التي كانت مقصودة من المعلومات. فعلى سبيل المثال، قد تطالب سلطة تنظيمية بعض المنشآت بتقديم قوائم مالية مُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، ويتم وضع تلك القوائم المالية في سجل عام. وحقيقة

إتاحة تلك القوائم المالية على نطاق أوسع لأطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين لا تعني أن القوائم المالية ستصبح عندئذٍ قوائم مالية ذات غرض عام. وتُعد العبارات المطلوب من المحاسب القانوني أن يضمِّنها في تقريره ضرورية للفت انتباه القراء إلى حقيقة أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي ذي غرض خاص، وبناءً عليه، فإنها قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

تقييد توزيع واستخدام تقرير المحاسب القانوني

أ٦٧. قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير المحاسب القانوني موجه فقط لمستخدمي المعلومات المالية المستهدفين المحددين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير المحاسب القانوني، أو تقييد استخدامه، أو تقييد التوزيع والاستخدام معاً، وجعلهما مقصورين على المستخدمين المستهدفين.

إنجاز ارتباط التجميع وتأريخ تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرات ٣٧، ٣٨، ٤١)

أ٦٨. تُعد الآلية المتبعة داخل المنشأة لاعتماد المعلومات المالية من جانب الإدارة، أو من جانب المكلفين بالحوكمة حسب مقتضى الحال، أحد الاعتبارات ذات الصلة للمحاسب القانوني عند إنجاز ارتباط التجميع. واعتماداً على طبيعة وغرض المعلومات المالية، فقد تكون هناك آلية اعتماد محددة يجب على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة اتباعها، أو آلية منصوص عليها في نظام أو لائحة منطبقة، لأجل إعداد المعلومات المالية أو القوائم المالية للمنشأة ووضعها في صورتها النهائية.

أمثلة توضيحية للتقارير (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٦٩. يحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير تجميع المحاسبين القانونيين تتضمن عناصر التقرير المطلوبة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٤٤)

خطاب ارتباط توضيحي لارتباط تجميع

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط تجميع يوضح المتطلبات والإرشادات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الخاصة بكل ارتباط تجميع. وقد تمت صياغة الخطاب للإشارة إلى تجميع قوائم مالية عن فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج إلى تكييفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على ارتباط متكرر كما هو موضح في هذا المعيار. وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

ويوضح خطاب الارتباط الظروف الآتية:

- من المقرر تجميع القوائم المالية لغرض الاستخدام الحصري من قبل إدارة الشركة (الشركة (أ))، واستخدام القوائم المالية سيكون مقتصراً على الإدارة. واستخدام وتوزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر أيضاً على الإدارة.
- ستشتمل القوائم المالية المجمعة فقط على قائمة المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، دون إيضاحات. وقد حددت الإدارة أن القوائم المالية مُعدَّة على أساس الاستحقاق كما هو موضح.

***

إلى إدارة[1] الشركة (أ):

[هدف ونطاق ارتباط التجميع]

لقد طلبتم منا تقديم الخدمات الآتية:

على أساس المعلومات التي ستقومون بتقديمها، سنساعدكم في إعداد وعرض القوائم المالية الآتية للشركة (أ): قائمة المركز المالي للشركة (أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، على أساس التكلفة التاريخية، بما يعكس جميع المعاملات النقدية مع إضافة المبالغ المستحقة للدائنين التجاريين والمستحقة من المدينين التجاريين بعد طرح مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها، والمحاسبة عن المخزون على أساس متوسط التكلفة، وضرائب الدخل الحالية المستحقة كما في تاريخ التقرير، ورسملة الأصول المهمة طويلة الأجل بالتكلفة التاريخية المُطفأة على مدى العمر الإنتاجي المقدر على أساس القسط الثابت. ولن تتضمن هذه القوائم المالية الإيضاحات التفسيرية، ما عدا إيضاح يوضح الأساس المحاسبي على النحو المبين في خطاب الارتباط الماثل.

والغرض الذي من أجله سيتم استخدام القوائم المالية هو توفير المعلومات المالية للعام بأكمله لتوضيح المركز المالي للمنشأة في تاريخ التقرير المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ والأداء المالي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. وسيكون استخدام القوائم المالية مقتصراً عليكم فقط، ولن يتم توزيعها على أطراف أخرى.

مسؤولياتنا

ينطوي ارتباط التجميع على تطبيق الخبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض المعلومات المالية. ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا لارتباط التجميع، وغير مطالبين أيضاً بجمع الأدلة لإبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص. وبناءً عليه، فإننا لن نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي الذي قمتم بتحديده، حسبما هو موضح أعلاه.

[1] في هذا الخطاب التوضيحي سيتم استخدام الإشارة إلى الضمائر "أنتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" و"المحاسب القانوني" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعاً للظروف.

وسننفذ ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب هذا المعيار منا، عند القيام بهذا الارتباط الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة. ولذلك الغرض، فنحن مطالبون بالالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين.(*)

مسؤولياتكم

ارتباط التجميع التي سيتم تنفيذه يتم القيام به على أساس أنكم تقرون وتفهمون أن دورنا هو مساعدتكم في إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي الذي اعتمدتموه للقوائم المالية. ووفقاً لذلك، فإنكم تتحملون المسؤوليات العامة الآتية التي تُعد أساسية بالنسبة لنا للقيام بارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠):

(أ) المسؤولية عن القوائم المالية وعن إعدادها وعرضها، وفقاً لإطار تقرير مالي مقبول في ضوء الاستخدام المستهدف للقوائم المالية والمستخدمين المستهدفين.

(ب) المسؤولية عن دقة واكتمال السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى التي قمتم بتقديمها لنا لغرض تجميع القوائم المالية.

(ج) المسؤولية عن الاجتهادات اللازمة لإعداد وعرض القوائم المالية، بما في ذلك الاجتهادات التي قد نقدم المساعدة بشأنها أثناء ارتباط التجميع.

تقرير التجميع

كجزء من ارتباطنا، سنصدر تقريرنا ونرفقه بالقوائم المالية التي قمنا بتجميعها، ومن المقرر أن يوضح التقرير هذه القوائم المالية والعمل الذي نفذناه على ارتباط التجميع [انظر المرفق]. وسيذكر التقرير أيضاً أن استخدام القوائم المالية يقتصر على الغرض المبين في خطاب الارتباط الماثل، وأن استخدام وتوزيع تقريرنا المقدم لارتباط التجميع يقتصر عليكم، باعتباركم إدارة الشركة (أ).

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادة إرسالها إلينا، بما يفيد علمكم وموافقتكم على ترتيبات ارتباطنا لتجميع القوائم المالية الموضحة في هذا الخطاب والمسؤوليات الخاصة بكل منا.

[معلومات أخرى ذات صلة]

[يتم إضافة أي معلومات أخرى، مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، حسب مقتضى الحال.]

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (أ)

(التوقيع)

....

الاسم والوظيفة

التاريخ

* يجب الإشارة إلى الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٦٩)

مثال توضيحي لتقارير تجميع المحاسب القانوني

ارتباط تجميع لقوائم مالية ذات غرض عام

- المثال التوضيحي (١): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض عام.

ارتباطات تجميع لقوائم مالية مُعدَّة لغرض خاص

- المثال التوضيحي (٢): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي معدل ذي غرض عام.

ارتباطات تجميع لمعلومات مالية مُعدَّة لغرض خاص عندما يكون استخدام أو توزيع المعلومات المالية مقتصراً على المستخدمين المستهدفين

- المثال التوضيحي (٣): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي محدد في عقد.
- المثال التوضيحي (٤): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي مختار من قبل إدارة المنشأة لإعداد معلومات مالية مطلوبة لأغراض خاصة بالإدارة.
- المثال التوضيحي (٥): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع معلومات مالية عبارة عن عنصر أو حساب أو بند، ألا وهو [*يتم إدراج إشارة مناسبة للمعلومات المطلوبة لغرض الالتزام التنظيمي*].

المثال التوضيحي (١): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض عام.

- **قوائم مالية ذات غرض عام مطلوبة بموجب نظام منطبق ينص على أن القوائم المالية للمنشأة يلزم إعدادها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشمل هذه القوائم المالية قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغييرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ولقد التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.[*]

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

* يجب الإشارة إلى الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

المثال التوضيحي (٢): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي معدل ذي غرض عام.

- **القوائم المالية مُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض عام تم اعتماده من قبل الإدارة بصورة معدلة.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية باستثناء معالجة العقارات، والتي تم إعادة تقويمها بدلاً من تسجيلها بالتكلفة التاريخية.**
- **استخدام أو توزيع القوائم المالية غير مقيد.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشمل هذه القوائم المالية قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س) المرفق بالقوائم المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (س)، فإن القوائم المالية مُعدة ومعروضة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية، باستثناء العقارات التي تم إعادة تقويمها في القوائم المالية بدلاً من تسجيلها بالتكلفة التاريخية. وقد تم إعداد القوائم المالية للغرض المبين في الإيضاح (ص) المرفق بالقوائم المالية. وبناءً عليه، فإن هذه القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٣): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي محدد في عقد.

- **القوائم المالية مُعدّة للالتزام بأحكام أحد العقود، بتطبيق الأساس المحاسبي المحدد في العقد.**
- **المحاسب القانوني مُكلَّف من قبل طرف آخر بخلاف الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.**
- **القوائم المالية مُعدة فقط لاستخدام الأطراف المحددة في العقد.**
- **توزيع واستخدام تقرير المحاسب القانوني مقتصر على مستخدمي القوائم المالية المستهدفين المحددين في العقد.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى الطرف القائم بالتكليف[1]]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) ("الشركة") استناداً إلى المعلومات التي قدمتها إدارة الشركة لنا ("الإدارة"). وتشمل هذه القوائم المالية [يتم إدراج اسم جميع عناصر القوائم المالية المُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المحدد في العقد والفترة/التاريخ الذي تتعلق به].

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س) المرفق بالقوائم المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤوليات الإدارة.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتها لنا الإدارة لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (س)، فإن القوائم المالية معدة ومعروضة على الأساس المبين في البند (ع) من أحكام عقد الشركة مع الشركة المحدودة (ب) المؤرخ في [يتم إدراج تاريخ العقد/الاتفاق ذي الصلة] ("العقد")، وللغرض المبين في الإيضاح (ص) المرفق بالقوائم المالية. ووفقاً لذلك، فإن هذه القوائم المالية مُعدَّة فقط لاستخدام الأطراف المحددة في العقد، وقد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

وتقرير التجميع الصادر من جانبنا يستهدف فقط الأطراف المحددة في العقد، ولا ينبغي توزيعه على أطراف أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

[1] أو الطرف المناسب المخاطب بالتقرير والمحدد في العقد ذي الصلة.

المثال التوضيحي (٤): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي مختار من قبل إدارة المنشأة لإعداد معلومات مالية مطلوبة لأغراض خاصة بالإدارة.

- **القوائم المالية مُعدّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، وهي مخصصة فقط لاستخدام إدارة الشركة لأغراض خاصة بالإدارة.**
- **القوائم المالية تتضمن بعض الاستحقاقات، وتشمل فقط قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وإيضاحاً واحداً يشير إلى الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية.**
- **القوائم المالية مخصصة فقط لاستخدام الإدارة.**
- **استخدام وتوزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر على الإدارة.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشتمل هذه القوائم المالية على قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س) المرفق بالقوائم المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

وينص الإيضاح (س) على الأساس الذي تم في ضوئه إعداد هذه القوائم المالية، والغرض منها مبين في الإيضاح (ص). وبناءً عليه، فإن هذه القوائم المالية مُعدة لاستخدامكم فقط، وقد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

وتقرير التجميع الصادر من جانبنا مخصص فقط لاستخدامكم بصفتكم إدارة الشركة (أ)، ولا ينبغي توزيعه على أطراف أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٥): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع معلومات مالية عبارة عن عنصر أو حساب أو بند، ألا وهو [يتم إدراج إشارة مناسبة للمعلومات المطلوبة لغرض الالتزام التنظيمي].

- **المعلومات المالية مُعدة لغرض خاص، ألا وهو الالتزام بمتطلبات التقرير المالي المفروضة من سلطة تنظيمية، وفقاً للأحكام المحددة من السلطة التنظيمية والتي تفرض شكل ومحتوى المعلومات المالية.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام.**
- **الغرض من المعلومات المالية هو تلبية احتياجات مستخدمين معينين، ويقتصر استخدام المعلومات المالية على هؤلاء المستخدمين.**
- **توزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر على المستخدمين المستهدفين.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)[٢]]

لقد قمنا بتجميع جدول [يتم تحديد المعلومات المالية المجمعة] المرفق للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ ("الجدول") استناداً إلى المعلومات التي قدمتموها لنا.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض الجدول على النحو الذي تفرضه [يتم إدراج اسم اللائحة ذات الصلة أو إشارة إليها]. ولقد التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

ويُعد هذا الجدول ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعه من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذا الجدول. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كان الجدول مُعدّاً وفقاً لـ [يتم إدراج اسم إطار التقرير المالي المنطبق المحدد في اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليه].

ووفقاً لما هو منصوص عليه في الإيضاح (س)، فإن الجدول مُعدّ ومعروض على الأساس المفروض بموجب [يتم إدراج اسم إطار التقرير المالي المنطبق المحدد في اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليه]، لغرض التزام الشركة (أ) بـ [يتم إدراج اسم اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليها]. وبناءً عليه، فإن الجدول مُعد فقط للاستخدام فيما يتعلق بذلك الغرض، وقد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى.

وتقرير التجميع الصادر من جانبنا مُعدّ فقط للشركة (أ) والسلطة التنظيمية (ع)، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف الشركة (أ) أو السلطة التنظيمية (ع).

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

---

[٢] أو الطرف المناسب المخاطب بالتقرير والمحدد في متطلبات التقرير المالي المنطبق.

القسم الثالث: الإصدارات الأخرى للمجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد



مذكرة ممارسات المراجعة الدولية (١٠٠٠)

اعتبارات خاصة في مراجعة الأدوات المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مذكرة ممارسات المراجعة الدولية (١٠٠٠) اعتبارات خاصة في مراجعة الأدوات المالية، كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد.

مذكرة ممارسات المراجعة الدولية (١٠٠٠)
اعتبارات خاصة في مراجعة الأدوات المالية

الفهرس

ينبغي قراءة مذكرة ممارسات المراجعة الدولية (١٠٠٠) *"اعتبارات خاصة في مراجعة الأدوات المالية"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة*. ولا تفرض مذكرة ممارسات المراجعة الدولية متطلبات إضافية على المراجعين خلاف تلك المتضمنة في المعايير الدولية للمراجعة، كما لا تغير مسؤولية المراجع عن الالتزام بكافة معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة. وتقدم مذكرات الممارسة دعماً عملياً للمراجعين. والمقصود هو أن يقوم بنشرها المسؤولون عن المعايير الوطنية، أو أن تُستخدم في إعداد ما يقابلها من مواد وطنية. وتُقدم هذه المذكرات أيضاً مادة يمكن للمكاتب أن تستخدمها في تطوير برامجها التدريبية وأدلتها التوجيهية الداخلية.

مقدمة

١- يمكن أن يقوم باستخدام الأدوات المالية كلٌّ من المنشآت المالية والمنشآت غير المالية بجميع أحجامها لتحقيق مجموعة مختلفة من الأغراض. وتمتلك بعض المنشآت ممتلكات ومعاملات بأحجام كبيرة فيما قد تشارك منشآت أخرى في عدد قليل فقط من معاملات الأدوات المالية. وقد يتمثل موقف بعض المنشآت من الأدوات المالية في تحمل المخاطر والاستفادة منها فيما قد تستخدم منشآت أخرى الأدوات المالية للحد من مخاطر معينة عن طريق التحوط أو إدارة التعرض للمخاطر. وتُعد هذه المذكرة وثيقة الصلة بجميع هذه المواقف.

٢- للمعايير الدولية للمراجعة الآتية أهمية خاصة بالنسبة لأعمال مراجعة الأدوات المالية:

(أ) يتناول معيار المراجعة (٥٤٠)[١] مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية المُقاسة بالقيمة العادلة؛

(ب) يتناول معيار المراجعة (٣١٥) [٢] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٣] تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لها؛

(ج) يشرح معيار المراجعة (٥٠٠)[٤] ما الذي يشكل دليلاً من أدلة المراجعة ويتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الخاصة بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يستطيع استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.

٣- ويتمثل غرض هذه المذكرة في توفير ما يلي:

(أ) معلومات عامة عن الأدوات المالية (القسم الأول)؛

(ب) مناقشة لاعتبارات المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية (القسم الثاني).

وتقدم مذكرات الممارسة دعماً عملياً للمراجعين. ويُعتزم أن يقوم بنشرها المسؤولون عن المعايير الوطنية، أو أن تُستخدم في إعداد ما يقابلها من مواد وطنية. وتُقدم هذه المذكرات أيضاً مادة يمكن للمكاتب أن تستخدمها في تطوير برامجها التدريبية وأدلتها التوجيهية الداخلية.

٤- تناسب هذه المذكرة المنشآت بجميع أحجامها، إذ قد تواجه جميع المنشآت مخاطر التحريف الجوهري عند استخدام الأدوات المالية.

٥- من المرجح أن تكون التوجيهات المتعلقة بالتقويم[٥] في هذه المذكرة أكثر صلة بالأدوات المالية المقاسة أو المفصح عنها بالقيمة العادلة، فيما تنطبق التوجيهات المتعلقة بمجالات أخرى خلاف التقويم على الأدوات المالية سواءً أكانت مقاسة بالقيمة العادلة أو التكلفة المطفأة، على السواء. وتنطبق هذه المذكرة أيضاً على كل من الأصول المالية والالتزامات المالية. ولا تتعرض هذه المذكرة لأدوات مالية مثل:

(أ) الأدوات المالية الأبسط مثل النقد والقروض البسيطة والمبالغ المستحقة من المدينين التجاريين والمستحقة للدائنين التجاريين؛ أو

(ب) الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المدرجة؛ أو

(ج) عقود التأمين.

٦- ولا تتعرض هذه المذكرة أيضاً لقضايا محاسبية معينة تتعلق بالأدوات المالية، مثل المحاسبة عن التحوط أو الربح أو الخسارة عند الإنشاء (يُعرف عادة بلفظ الربح أو الخسارة "في اليوم الأول") أو المقاصة أو تحويلات المخاطر أو الهبوط في القيمة، بما في ذلك رصد مخصصات خسائر القروض. ورغم إمكانية تعلق هذه الموضوعات بمحاسبة المنشأة عن الأدوات المالية، فإن إجراء نقاش حول نظر المراجع في كيفية التعامل مع متطلبات محاسبية معينة هو أمر يقع خارج نطاق هذه المذكرة.

٧- يتم إجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة على افتراض أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا بالتزامات معينة. وتنطوي هذه المسؤوليات على إجراء قياسات القيمة العادلة. ولا تفرض هذه المذكرة مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا تلغي الأنظمة واللوائح التي تنظم مسؤولياتهم.

---

[١] معيار المراجعة (٥٤٠)، *"مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"*.

[٢] معيار المراجعة (٣١٥) *"تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*

[٣] معيار المراجعة (٣٣٠) *"استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"*

[٤] معيار المراجعة (٥٠٠) *"أدلة المراجعة"*

[٥] يُستخدم لفظا "التقويم" و"القياس" في هذه المذكرة بالتبادل.

٨- تمت صياغة هذه المذكرة في سياق الأُطُر ذات الغرض العام الخاصة بالتقرير المالي المتصف بالعرض العادل، لكنها قد تكون مفيدة أيضاً، حسبما يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة، في أُطُر التقرير المالي الأخرى مثل أُطُر التقرير المالي ذات الغرض الخاص.

٩- تركز هذه المذكرة على الإقرارات الخاصة بالتقويم والعرض والإفصاح، وتغطي كذلك، لكن بتفصيل أقل، الاكتمال والدقة والوجود والحقوق والواجبات.

١٠- يُعد تقدير الأدوات المالية عرضة لعدم التأكد، وهي حالة مُعرَّفة في معيار المراجعة (٥٤٠) بأنها "قابلية تعرض التقدير المحاسبي وما يتعلق به من إفصاحات لنقص ملازم في دقة القياس".[٦] ويتأثر عدم تأكد التقدير بعوامل من بينها تعقيد الأدوات المالية. وتتباين طبيعة المعلومات المتوفرة لدعم قياس الأدوات المالية وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات تبايناً كبيراً، مما يؤثر على حالة عدم تأكد التقدير المصاحبة لقياس الأدوات المالية. وتستخدم هذه المذكرة لفظ "عدم تأكد القياس" للإشارة إلى عدم تأكد التقدير المصاحب لقياسات القيمة العادلة.

القسم الأول: معلومات عامة عن الأدوات المالية

١١- قد توجد تعريفات مختلفة للأدوات المالية في أُطُر التقرير المالي. فعلى سبيل المثال، تُعرّف المعايير الدولية للتقرير المالي الأداة المالية بأنها أي عقد ينشأ عنه أصل مالي لإحدى المنشآت والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.[٧] وقد تكون الأدوات المالية في صورة نقد أو حق الملكية لمنشأة أخرى أو الحق أو الواجب التعاقدي بقبض أو دفع نقد أو تبادل أصول أو التزامات مالية أو عقود معينة تتم تسويتها بأدوات حقوق الملكية في المنشأة أو عقود معينة بشأن بنود غير مالية أو عقود معينة صادرة من مؤمّنين وغير مستوفية لتعريف عقد التأمين. ويشمل التعريف مجموعة كبيرة من الأدوات المالية بدءاً من القروض البسيطة والودائع إلى المشتقات المعقدة والمنتجات المهيكلة وبعض عقود السلع.

١٢- تتباين الأدوات المالية في تعقيدها، غير أن هذا التعقيد قد ينشأ من مصادر مختلفة، مثل:

- وجود قدر كبير للغاية من التدفقات النقدية المنفردة، مما يتطلب في حالة عدم تجانسها تحليل كل منها أو تحليل عدد كبير من التدفقات النقدية المجمّعة لتقويم خطر الائتمان، على سبيل المثال (مثل التزامات الديون المضمونة).
- الصيغ الرياضية المعقدة لتحديد التدفقات النقدية.
- حالة عدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلية أو تباينها، كتلك التي تنشأ من خطر الائتمان أو عقود الخيار أو الأدوات المالية ذات المدد التعاقدية الطويلة.

وكلما زاد تباين التدفقات النقدية نتيجة التغيرات في أحوال السوق، زادت احتمالية تعقيد قياس القيمة العادلة للأدوات المالية واحتمالية عدم تأكد هذا القياس. وعلاوة على ذلك، ففي بعض الأحيان يصبح تقويم الأدوات المالية، التي عادةً ما تكون سهلة التقويم نسبياً، معقداً بسبب ظروف معينة، ومثال ذلك الأدوات التي يصبح السوق غير نشط تجاهها أو التي تكون لها شروط تعاقدية طويلة. وتصبح المشتقات والمنتجات المهيكلة أكثر تعقيداً عندما تكون مزيجاً من أدوات مالية منفردة. وإضافة إلى ذلك، قد تكون المحاسبة عن الأدوات المالية معقدة في ظل أُطُر تقرير مالي معينة أو أحوال سوق معينة.

١٣- يتمثل أحد مصادر التعقيد الأخرى في حجم الأدوات المالية المحتفظ بها أو المتداولة. وفي حين أن مقايضات معدلات الفائدة "البسيطة" قد لا تكون معقدة، فقد تستخدم المنشأة التي تحتفظ بعدد كبير منها نظام معلومات متطور لتحديد الأدوات المالية وتقويمها وإبرام صفقاتها.

الغرض من استخدام الأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بذلك

١٤- تُستخدم الأدوات المالية لأجل:

- أغراض التحوط (بعبارة أخرى، لتغيير حجم المخاطر الحالي الذي تتعرض له المنشأة). ويشمل هذا:
  - الشراء أو البيع الآجل لعملة لتحديد سعر الصرف المستقبلي؛
  - تحويل معدل الفائدة المستقبلي إلى معدل ثابت أو معدل معوم من خلال استخدام المقايضات؛

---

[٦] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ٧(ج)

[٧] المعيار الدولي للمحاسبة (٣٢) *"الأدوات المالية: العرض"*، الفقرة ١١

- ○ شراء عقود الخيار لحماية المنشأة من تحركات أسعار معينة، بما في ذلك العقود التي قد تشتمل على مشتقات مُدمجة؛
- أغراض التداول (على سبيل المثال، لتمكين المنشأة من اتخاذ أحد مراكز المخاطر للاستفادة من تحركات السوق على المدى القصير)؛
- أغراض الاستثمار (على سبيل المثال، لتمكين المنشأة من الاستفادة من عائدات الاستثمار على المدى الطويل).

١٥- يمكن أن يحد استخدام الأدوات المالية من التعرض لمخاطر أعمال معينة، على سبيل المثال التغيرات في أسعار الصرف أو معدلات الفائدة وأسعار السلع أو مزيج من تلك المخاطر. ومن جهة أخرى، قد تؤدي أيضاً التعقيدات الملازمة لبعض الأدوات المالية إلى زيادة المخاطر.

١٦- يزداد خطر الأعمال وخطر التحريف الجوهري في الحالات الآتية:

- عند عدم فهم الإدارة والمكلفين بالحوكمة لمخاطر استخدام الأدوات المالية بشكل تام وعدم امتلاكهم للمهارات والخبرات الكافية لإدارة تلك المخاطر؛ أو
- عند عدم امتلاك الإدارة والمكلفين بالحوكمة للخبرة اللازمة للتقويم بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
- عند عدم قيام الإدارة والمكلفين بالحوكمة بتطبيق ما يكفي من أدوات الرقابة على أنشطة الأدوات المالية؛ أو
- عند قيام الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالتحوط من المخاطر أو المضاربة على الأسعار بشكل غير مناسب.

١٧- قد يكون لإخفاق الإدارة في فهم المخاطر الملازمة للأداة المالية بشكل تام تأثير مباشر على قدرة الإدارة في مواجهة هذه المخاطر بالشكل المناسب، وقد يهدد هذا في نهاية المطاف قدرة المنشأة على البقاء.

١٨- فيما يلي قائمة بأنواع المخاطر الرئيسية المنطبقة على الأدوات المالية. وليس المقصود أن تكون هذه القائمة قائمة شاملة، وقد تُستخدم مصطلحات مختلفة لوصف هذه المخاطر أو تصنيف مكونات كل خطر منها.

(أ) خطر الائتمان (أو خطر الطرف المقابل) وهو خطر أن يتسبب أحد الأطراف في الأداة المالية في إلحاق خسارة بطرف آخر عن طريق الإخفاق في الوفاء بواجب، وغالباً ما يرتبط ذلك بالتخلف عن الوفاء. ويشمل خطر الائتمان خطر التسوية، وهو الخطر المتمثل في تسوية أحد جانبي المعاملة بدون استلام عوض من العميل أو الطرف المقابل.

(ب) خطر السوق وهو الخطر المتمثل في تقلب القيمة العادلة للأداة المالية أو تدفقاتها النقدية المستقبلية بسبب التغيرات في أسعار السوق. ومن أمثلة خطر السوق خطر العملة وخطر معدل الفائدة وخطر أسعار السلع وحقوق الملكية.

(ج) خطر السيولة وهو يشمل خطر العجز عن شراء أو بيع أداة مالية بسعر مناسب وفي الوقت المناسب بسبب عدم رواج تلك الأداة المالية.

(د) الخطر التشغيلي وهو يتعلق بالمعالجة الخاصة المطلوبة للأدوات المالية. وقد يزداد الخطر التشغيلي بسبب زيادة تعقيد الأداة المالية، وقد يؤدي سوء إدارة الخطر التشغيلي إلى زيادة أنواع أخرى من المخاطر. ويشمل الخطر التشغيلي:

(١) خطر عدم كفاية أدوات الرقابة الخاصة بالمصادقة والمطابقة مما يؤدي إلى التسجيل غير المكتمل أو غير الدقيق للأدوات المالية؛

(٢) مخاطر عدم وجود توثيق مناسب للمعاملات وعدم كفاية المتابعة لهذه المعاملات؛

(٣) خطر تسجيل المعاملات أو معالجتها أو إدارة المخاطر المرتبطة بها بشكل غير صحيح، وبالتالي عدم توضيحها للأمور الاقتصادية الخاصة بالتداول ككل؛

(٤) خطر الاعتماد غير المبرر من جانب الموظفين على دقة أساليب التقويم، دون إجراء فحص كافٍ لها، مما يترتب عليه عدم صحة تقويم المعاملات أو خطر قياسها بشكل غير صحيح؛

(٥) خطر عدم إدراج استخدام الأدوات المالية بشكل ملائم في سياسات وإجراءات إدارة المخاطر الخاصة بالمنشأة؛

(٦) خطر الخسارة الناجمة عن عدم كفاية الآليات والنظم الداخلية أو فشلها، أو الناجمة عن أحداث خارجية، بما في ذلك خطر الغش من مصادر داخلية وخارجية على السواء؛

(٧) خطر عدم كفاية العناية بأساليب التقويم المستخدمة لقياس الأدوات المالية أو عدم العناية بها في الوقت المناسب؛

(٨) الخطر القانوني، الذي يُعد أحد مكونات الخطر التشغيلي، والذي يتعلق بالخسائر الناجمة عن إجراء قانوني أو تنظيمي يبطل أو يعوق بأية صورة أخرى أداء المستخدم النهائي أو الطرف المقابل له بموجب شروط العقد أو ترتيبات المقاصة ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، قد ينشأ الخطر القانوني من عدم كفاية أو عدم صحة توثيق العقد، أو عدم القدرة على إنفاذ ترتيب مقاصة عند الإفلاس، أو التغييرات السلبية في أنظمة الضرائب، أو التشريعات التي تحظر على المنشآت الاستثمار في أنواع معينة من الأدوات المالية.

١٩- من بين الاعتبارات الأخرى المتعلقة بمخاطر استخدام الأدوات المالية ما يلي:

- خطر الغش الذي قد يزداد في حالات منها على سبيل المثال وجود موظف في منصب يتيح له ارتكاب جريمة من جرائم الغش المالي ويفهم كلاً من الأدوات المالية وآليات المحاسبة عنها، لكن الإدارة والمكلفين بالحوكمة على درجة أقل من الفهم لهذه الأمور.
- خطر عدم انعكاس ترتيبات المقاصة الرئيسية[٨] في القوائم المالية بصورة صحيحة.
- خطر أن بعض الأدوات المالية قد تتغير بين كونها أصولاً أو التزامات أثناء مدتها، وأن ذلك التغير قد يحدث سريعاً.

أدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية

٢٠- يُعد مدى استخدام المنشأة للأدوات المالية ودرجة تعقيد الأدوات محددين مهمين لمستوى التطور اللازم لأدوات الرقابة الداخلية للمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشآت الأصغر منتجات أقل هيكلة وآليات وإجراءات بسيطة لتحقيق أهدافها.

٢١- المكلفون بالحوكمة هم المنوط بهم غالباً تحديد التوجه العام بشأن الأدوات المالية واعتماد مدى استخدامها والإشراف عليه، فيما يتمثل دور الإدارة في إدارة ومتابعة تعرض المنشأة لتلك المخاطر. وتتحمل الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، المسؤولية أيضاً عن تصميم نظام للرقابة الداخلية وتطبيقه للمساعدة في إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ومن الأرجح أن تمتاز الرقابة الداخلية للمنشأة على الأدوات المالية بالفاعلية عندما تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة قد قاموا بما يلي:

(أ) إرساء بيئة رقابية مناسبة، والمشاركة النشطة من جانب المكلفين بالحوكمة في الرقابة على استخدام الأدوات المالية، ووضع هيكل تنظيمي منطقي مع توزيع واضح للصلاحيات والمسؤوليات، وتطوير سياسات وإجراءات مناسبة للموارد البشرية. ويلزم وضع قواعد واضحة، بصفة خاصة، بشأن المدى المسموح للمسؤولين عن أنشطة الأدوات المالية أن يتصرفوا فيه. وتأخذ مثل هذه القواعد بعين الاعتبار أي تقييدات قانونية أو تنظيمية مفروضة على استخدام الأدوات المالية. فعلى سبيل المثال، قد لا تحظى بعض هيئات القطاع العام بصلاحية ممارسة الأعمال باستخدام المشتقات؛

(ب) وضع آلية لإدارة المخاطر تتناسب مع حجم المنشأة ومدى تعقيد أدواتها المالية (فعلى سبيل المثال، قد توجد في بعض المنشآت وظيفة رسمية لإدارة المخاطر)؛

(ج) وضع نُظُم معلومات تمنح المكلفين بالحوكمة فهماً لطبيعة أنشطة الأدوات المالية وما يرتبط بها من مخاطر، بما في ذلك التوثيق الكافي للمعاملات؛

(د) تصميم نظام للرقابة الداخلية وتطبيقه وتوثيقه لتحقيق ما يلي:

- توفير تأكيد معقول بأن المنشأة تستخدم الأدوات المالية في نطاق سياساتها الخاصة بإدارة المخاطر؛
- عرض الأدوات المالية في القوائم المالية بصورة صحيحة؛
- ضمان أن تكون المنشأة ملتزمة بالأنظمة واللوائح المنطبقة؛
- متابعة المخاطر.

ويقدم الملحق أمثلة لأدوات الرقابة التي قد توجد في منشأة تتعامل في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية؛

[٨] قد تدخل المنشأة التي تنفذ عدداً من معاملات الأدوات المالية مع طرف مقابل واحد في ترتيب مقاصة رئيسي مع ذلك الطرف المقابل. وتنص مثل هذه الاتفاقية على إجراء تسوية مقاصة واحدة بالصافي لجميع الأدوات المالية التي تشملها الاتفاقية في حالة التخلف عن الوفاء في أي عقد واحد من العقود.

(ه) وضع سياسات محاسبية مناسبة، بما في ذلك سياسات التقويم، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٢٢- تشمل العناصر الأساسية لآليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية المتعلقة بالأدوات المالية للمنشأة ما يلي:

- وضع منهج لتحديد حجم التعرض للمخاطر الذي تكون المنشأة على استعداد لتقبله عند دخولها في معاملات الأدوات المالية (يمكن أن يُشار إلى ذلك بلفظ "تقبل المخاطر")، بما في ذلك سياسات الاستثمار في الأدوات المالية، وإطار الرقابة الذي تُنفذ فيه أنشطة الأدوات المالية؛
- إرساء آليات لتوثيق معاملات الأدوات المالية والتصريح بالأنواع الجديدة منها، تأخذ بعين الاعتبار المخاطر المحاسبية والتنظيمية والقانونية والمالية والتشغيلية المرتبطة بتلك الأدوات؛
- معالجة معاملات الأدوات المالية، بما في ذلك المصادقة على الممتلكات من الأصول والنقد ومطابقتها بالكشوف الخارجية، وآلية المدفوعات؛
- الفصل في الواجبات بين المستثمرين أو المتداولين في الأدوات المالية والمسؤولين عن معالجة هذه الأدوات وتقويمها والمصادقة عليها. فعلى سبيل المثال، يُعد وجود وظيفة تُعنى بوضع النماذج وتشارك في دعم تسعير الصفقات أقل موضوعية من وظيفة منفصلة عملياً وتنظيمياً عن المكتب الأمامي؛
- آليات التقويم وأدوات الرقابة عليه، بما في ذلك أدوات الرقابة على البيانات التي يتم الحصول عليها من مصادر تسعير خارجية؛
- متابعة أدوات الرقابة.

٢٣- تختلف طبيعة المخاطر غالباً فيما بين المنشآت التي لديها حجم كبير ومجموعة متنوعة من الأدوات المالية والمنشآت التي لا تدخل سوى في القليل من معاملات الأدوات المالية. ويؤدي ذلك إلى مناهج مختلفة للرقابة الداخلية. فعلى سبيل المثال:

- من المعتاد أن يكون للمنشأة التي لديها حجم كبير من الأدوات المالية بيئة عمل مقسّمة إلى غرف للتعاملات يوجد فيها متداولون اختصاصيون وأن يكون هناك فصل في الواجبات بين هؤلاء المتداولين والمكتب الخلفي (الذي يشير إلى قسم العمليات الذي يتحقق من بيانات عمليات التداول التي تمت ويضمن أنها ليست خاطئة وينفذ التحويلات المطلوبة). وفي مثل هذه البيئات، يقوم المتداولون عادة بإبرام العقود شفوياً عبر الهاتف أو من خلال منصات التداول الإلكترونية. ويكون قيد المعاملات ذات الصلة والتسجيل الصحيح للأدوات المالية في مثل هذه البيئة أكثر صعوبة بكثير منه في المنشأة التي ليس لديها سوى القليل من الأدوات المالية، التي يمكن في الغالب تأكيد وجودها واكتمالها بإرسال طلب مصادقة مصرفية إلى عدد قليل من المصارف.
- وفي المقابل، لا يوجد فصل في الواجبات داخل المنشآت التي ليس لديها سوى عدد صغير من الأدوات المالية، ويكون وصول هذه المنشآت إلى السوق محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، ورغم أنه قد يكون من الأيسر تحديد معاملات الأدوات المالية، فإنه يوجد خطر متمثل في إمكانية اعتماد الإدارة على عدد محدود من العاملين، مما قد يزيد من خطر تنفيذ معاملات غير مصرح بها أو عدم تسجيل المعاملات.

الاكتمال والدقة والوجود

٢٤- توضح الفقرات ٢٥—٣٣ أدوات الرقابة والآليات التي قد تكون مطبقة داخل المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، بما في ذلك المنشآت التي تحتوي على غرف للتداول. وعلى النقيض، قد لا تطبق المنشأة التي ليس لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية هذه الأدوات والآليات لكنها بدلاً من ذلك قد تقوم بالمصادقة على معاملاتها مع الطرف المقابل أو غرفة المقاصة. وقد يكون القيام بذلك بسيطاً نسبياً حيث إن المنشأة قد تتعامل فقط مع طرف مقابل واحد أو اثنين.

المصادقات على عمليات التداول وغرف المقاصة

٢٥- بصفة عامة، ففيما يتعلق بالمعاملات التي تنفذها المؤسسات المالية، يتم توثيق شروط الأدوات المالية في المصادقات المتبادلة بين الأطراف المقابلة وفي الاتفاقيات القانونية. وتقوم غرف المقاصة بمتابعة تبادل المصادقات عن طريق مقابلة عمليات التداول وتسويتها. وتُعنى غرفة المقاصة المركزية بالتبادل وتتبع عادةً المنشآت التي تقوم بالمقاصة من خلال غرف المقاصة آليات لإدارة المعلومات المقدمة لغرفة المقاصة.

٢٦- لا تتم تسوية جميع المعاملات من خلال مثل هذا التبادل. ففي العديد من الأسواق الأخرى توجد ممارسة مستقرة للاتفاق على شروط المعاملات قبل بدء التسوية. وحتى تتسم هذه الآلية بالفاعلية، يلزم إجراؤها بمعزل عن الذين يقومون بالتداول في الأدوات المالية للحد من خطر الغش. وفي أسواق أخرى، تتم المصادقة على المعاملات بعد بدء التسوية وفي بعض الأحيان يؤدي تراكم المصادقات إلى بدء التسوية قبل الاتفاق تماماً على جميع الشروط. ويفرض هذا خطراً إضافياً لأن المنشآت المتعاملة تضطر إلى الاعتماد على وسائل بديلة للاتفاق على عمليات التداول. وقد يكون من بين هذه الوسائل:

- إنفاذ مطابقات صارمة بين سجلات المتداولين في الأدوات المالية والقائمين بتسويتها (من المهم الفصل التام في الواجبات بينهما)، وإقرانها بأدوات رقابة قوية للإشراف على المتداولين في الأدوات المالية لضمان سلامة المعاملات؛
- فحص الوثائق الموجزة المقدمة من الأطراف المقابلة التي تركز على الشروط الأساسية حتى لو لم يتم الاتفاق على الشروط الكاملة؛
- الفحص الشامل لأرباح وخسائر المتداولين لضمان تطابقها مع ما قام المكتب الخلفي بحسابه.

المطابقات مع المصارف وأمناء الحفظ

٢٧- قد يتم الاحتفاظ ببعض مكونات الأدوات المالية، مثل السندات والأسهم، في مؤسسات إيداع منفصلة. وينتج عن معظم الأدوات المالية أيضاً مدفوعات نقدية في وقت ما وغالباً ما تبدأ هذه التدفقات النقدية في وقت مبكر من عمر العقد. وتمر هذه المدفوعات والمقبوضات النقدية من خلال حساب مصرفي للمنشأة. وتمكن المطابقة المنتظمة لسجلات المنشأة بالسجلات الخارجية للمصارف وأمناء الحفظ المنشأة من ضمان تسجيل المعاملات بشكل سليم.

٢٨- وتجدر الإشارة إلى أن الأدوات المالية لا تؤدي جميعها إلى تحقيق تدفق نقدي في مراحل مبكرة من عمر العقد أو لا يمكن تسجيلها جميعها لدى السوق المالية أو أمين الحفظ. وفي هذه الحالة، لن تحدد آليات المطابقة عمليات التداول التي أُغفل ذكرها أو سُجلت بشكل غير دقيق، وتزيد حينئذٍ أهمية أدوات الرقابة الخاصة بالمصادقة. وحتى في حالة تسجيل مثل هذه التدفقات النقدية بشكل دقيق في المراحل المبكرة من عمر العقد، فإن ذلك لا يضمن دقة تسجيل جميع خصائص الأداة أو شروطها (على سبيل المثال، أجل الاستحقاق وخيار الإنهاء المبكر).

٢٩- إضافة إلى ذلك، قد تكون حركات النقدية صغيرة جداً في سياق الحجم الكلي للتداول أو قائمة المركز المالي الخاصة بالمنشأة وبالتالي قد يصعب تحديدها. وتتعزز قيمة المطابقات عندما يقوم موظفو الشؤون المالية أو موظفو المكتب الخلفي الآخرون بفحص القيود في جميع حسابات دفتر الأستاذ العام لضمان صحتها وتأييدها. ومن شأن هذه الآلية أن تساعد في تحديد ما إذا كان الجانب الآخر لقيود النقدية المتعلقة بالأدوات المالية لم يتم تسجيله بشكل سليم. ومن الأهمية بمكان فحص الحسابات الوسيطة وحسابات المقاصة بغض النظر عن رصيد الحساب، إذ قد توجد مقاصة لبنود المطابقة في الحساب.

٣٠- في المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، قد تكون أدوات الرقابة الخاصة بالمطابقة والمصادقة أدوات آلية، وفي هذه الحالة يلزم تطبيق ما يكفي من أدوات الرقابة الخاصة بتقنية المعلومات لدعمها. وتُعد أدوات الرقابة ضرورية على وجه الخصوص لضمان أن البيانات قد تم تجميعها بشكل كامل ودقيق من المصادر الخارجية (مثل المصارف وأمناء الحفظ) ومن سجلات المنشأة وضمان أنه لم يتم التلاعب بها قبل المطابقة أو أثنائها. وتُعد أدوات الرقابة ضرورية أيضاً لضمان أن الضوابط التي تتم بها مطابقة القيود تقييدية بما يكفي لمنع الإجازة غير الدقيقة لبنود المطابقة.

أدوات الرقابة الأخرى على الاكتمال والدقة والوجود

٣١- نظراً للتعقيد الملازم لبعض الأدوات المالية فلن يكون من الواضح دائماً كيفية تسجيل هذه الأدوات في نُظُم المنشأة. وفي مثل هذه الحالات، قد تقوم الإدارة بوضع آليات رقابية لمتابعة السياسات التي تفرض كيفية قياس أنواع معينة من المعاملات وتسجيلها والمحاسبة عنها. ويقوم عادةً بوضع هذه السياسات ومراجعتها بشكل مسبق عاملون على قدر مناسب من التأهيل قادرون على فهم التأثيرات الكاملة للأدوات المالية الجاري قيدها في الدفاتر.

٣٢- قد يتم إلغاء بعض المعاملات أو تعديلها بعد التنفيذ الأولي لها. ويمكن لتطبيق أدوات الرقابة المناسبة المتعلقة بالإلغاء أو التعديل أن يحد من أثر مخاطر التحريف الجوهري الذي يقع بسبب الغش أو الخطأ. وإضافة إلى ذلك، قد تكون لدى المنشأة آلية مطبقة لإعادة المصادقة على عمليات التداول الملغاة أو المعدلة.

٣٣- في المؤسسات المالية التي تقوم بحجم كبير من عمليات التداول، يقوم موظف كبير عادة بمراجعة الأرباح والخسائر اليومية المقيدة في دفاتر كل متداول لتقويم ما إذا كانت هذه الأرباح والخسائر معقولة بناءً على معرفة الموظف بالسوق. وقد يمكّن القيام بذلك الإدارة من تحديد عمليات تداول معينة لم يتم تسجيلها بشكل كامل أو دقيق، أو قد تكتشف غشاً ارتكبه متداول معين. ومن المهم أن تكون هناك إجراءات للتصريح بالمعاملات تدعم القيام بالمراجعة من جانب الموظفين الأكبر.

تقويم الأدوات المالية

متطلبات التقرير المالي

٣٤- في العديد من أُطُر التقرير المالي، يتم غالباً قياس الأدوات المالية، بما فيها المشتقات المدمجة، بالقيمة العادلة لغرض العرض في قائمة المركز المالي وفي احتساب الربح أو الخسارة والإفصاح أو أي من ذلك. وبصفة عامة، يتمثل الهدف من القياس بالقيمة العادلة في الوصول إلى السعر الذي ستتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل أحوال السوق؛ وبعبارة أخرى، لا يكون هذا سعر المعاملة للقيام بتصفية إجبارية أو للبيع الاضطراري. وتحقيقاً لهذا الهدف، تؤخذ في الاعتبار جميع معلومات السوق المتاحة ذات الصلة.

٣٥- قد تنشأ قياسات الأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة عند التسجيل الأولي للمعاملات ولاحقاً عندما تحدث تغيرات في القيمة. وقد تتم معالجة التغيرات في قياسات القيمة العادلة التي تحدث بمرور الوقت بطرق مختلفة بموجب أُطُر التقرير المالي المختلفة. فعلى سبيل المثال، قد تُسجَّل هذه التغيرات على أنها ربح أو خسارة، أو قد تُسجَّل في الدخل الشامل الآخر. وقد يكون من اللازم أيضاً، بناءً على إطار التقرير المالي المنطبق، قياس الأداة المالية بالكامل أو مكون منها فقط (على سبيل المثال، مشتقة مدمجة عند المحاسبة عنها بشكل منفصل) بالقيمة العادلة.

٣٦- تحدد بعض أُطُر التقرير المالي تسلسلاً هرمياً للقيمة العادلة لزيادة الاتساق والقابلية للمقارنة في قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة. وقد تُصنف المدخلات إلى مستويات مختلفة مثل:

- مدخلات المستوى الأول – الأسعار المعلنة (غير المُعدّلة) في الأسواق المفتوحة للأصول أو الالتزامات المالية المطابقة التي يمكن للمنشأة معرفتها في تاريخ القياس.
- مدخلات المستوى الثاني – المدخلات الأخرى خلاف الأسعار المعلنة المذكورة في المستوى الأول التي يمكن رصدها للأصل أو الالتزام المالي، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر. وإذا كان للأصل أو الالتزام المالي مدة (تعاقدية) محددة، يجب أن تكون مدخلات المستوى الثاني من الممكن رصدها طوال مدة الأصل أو الالتزام المالي. وتشمل مدخلات المستوى الثاني ما يلي:
    - الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المالية المشابهة في الأسواق النشطة.
    - الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المالية المطابقة أو المشابهة في الأسواق غير النشطة.
    - المدخلات الأخرى، خلاف الأسعار المعلنة، التي من الممكن رصدها للأصل أو الالتزام المالي (على سبيل المثال، معدلات الفائدة ومنحنيات العائد التي من الممكن رصدها على فترات معلنة عادة والتقلبات الضمنية والفروق الائتمانية).
    - المدخلات التي يتم استنباطها أساساً من بيانات السوق التي من الممكن رصدها أو المدخلات التي تؤيدها هذه البيانات عن طريق العلاقة المتبادلة فيما بينها أو بغير ذلك من الوسائل (المدخلات التي يؤيدها السوق).
- مدخلات المستوى الثالث – المدخلات التي لا يمكن رصدها للأصل أو الالتزام المالي. وتُستخدم المدخلات التي لا يمكن رصدها لقياس القيمة العادلة في حالة عدم توفر مدخلات ذات صلة يمكن رصدها، مما يوفر ظروفاً يوجد بها نشاط سوقي ضعيف، إن كان موجوداً، للأصل أو الالتزام المالي في تاريخ القياس.

وبصفة عامة، تزيد درجة عدم تأكد القياس عندما تنتقل الأداة المالية من المستوى الأول إلى المستوى الثاني، أو من المستوى الثاني إلى المستوى الثالث. وقد يوجد كذلك ضمن المستوى الثاني مدى واسع لحالة عدم تأكد القياس بناءً على إمكانية رصد المدخلات وتعقيد الأداة المالية وتقويمها وغيرها من العوامل.

٣٧- قد تفرض بعض أُطُر التقرير المالي على المنشأة، أو قد تسمح لها بإجراء تعديلات تبعاً لحالات عدم تأكد القياس، من أجل التعديل تبعاً للمخاطر الذي من شأن المشارك في السوق أن يقوم به في التسعير للأخذ في الحسبان حالات عدم تأكد المخاطر المرتبطة بتسعير الأداة المالية أو تدفقاتها النقدية. ومن ذلك على سبيل المثال:

- تعديلات النماذج. قد يوجد في بعض النماذج قصور معلوم أو قد تكشف نتيجة المعايرة عن القصور في قياس القيمة العادلة وفقاً لإطار التقرير المالي.

- تعديلات مخاطر الائتمان. لا تأخذ بعض النماذج في الحسبان خطر الائتمان، بما في ذلك خطر الطرف المقابل أو خطر الائتمان الذاتي.

- تعديلات السيولة. تقوم بعض النماذج بحساب متوسط سعر السوق، رغم أن إطار التقرير المالي قد يتطلب استخدام مبلغ معدل تبعاً للسيولة مثل الفرق بين السعر المطلوب والمعروض. وتراعي تعديلات السيولة الأخرى، التي يزيد طابعها الاجتهادي، أن بعض الأدوات المالية تكون غير سائلة مما يؤثر على التقويم.

- تعديلات المخاطر الأخرى. قد لا تعبّر القيمة المقاسة عن القيمة العادلة في تاريخ القياس إذا تم استخدام نموذج لا يأخذ في الحسبان جميع العوامل الأخرى التي من شأن المشاركين في السوق أن يضعوها في الحسبان عند تسعير الأداة المالية، وبالتالي فقد يلزم تعديل هذه القيمة بشكل منفصل للوفاء بإطار التقرير المالي المنطبق.

ولا تُعد التعديلات مناسبة إذا كانت تقوم بتعديل قياس الأداة المالية أو تقويمها بعيداً عن القيمة العادلة حسب التعريف الوارد في إطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال لغرض الحيطة.

المدخلات القابلة للرصد وغير القابلة للرصد

٣٨- حسبما تمت الإشارة إليه أعلاه، تقوم أُطُر التقرير المالي غالباً بتصنيف المدخلات طبقاً لدرجة رصدها. وكلما قل النشاط المرتبط بالأدوات المالية في السوق وقلت إمكانية رصد المدخلات، زادت درجة عدم تأكد القياس. وتتباين طبيعة وإمكانية الاعتماد على المعلومات المتاحة لدعم تقويم الأدوات المالية بناءً على إمكانية رصد المدخلات الخاصة بقياسها، التي تتأثر بطبيعة السوق (على سبيل المثال، مستوى نشاط السوق وما إذا كان من خلال سوق مالية أو خارج المنصة). وبالتالي، فإن هناك سلسلة تربط بين طبيعة الأدلة المستخدمة لدعم التقويم وإمكانية الاعتماد عليها، وبين أن يصبح من الصعب على الإدارة الحصول على المعلومات لدعم التقويم عندما تصبح الأسواق غير نشطة وتقل إمكانية رصد المدخلات.

٣٩- عندما لا تتوفر مدخلات قابلة للرصد، تستخدم المنشأة مدخلات غير قابلة للرصد (مدخلات المستوى الثالث) تعكس الافتراض الذي من شأن المشاركين في السوق أن يستخدموه عند تسعير الأصل أو الالتزام المالي، بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر. وتحدد المدخلات غير القابلة للرصد باستخدام أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف القائمة. وفي سبيل تحديد المدخلات غير القابلة للرصد، قد تبدأ المنشأة باستخدام البيانات الخاصة بها، التي يتم تعديلها إذا كانت هناك معلومات متاحة بشكل معقول تشير إلى (أ) أن المستخدمين الآخرين في السوق سيستخدمون بيانات مختلفة أو (ب) أن هناك شيء ما تراه المنشأة ولا يمكن للمشاركين الآخرين في السوق الاطلاع عليه (على سبيل المثال، تضافر في الجهود خاص بالمنشأة).

تأثيرات الأسواق غير النشطة

٤٠- تزيد درجة عدم تأكد القياس ويصبح التقويم أكثر تعقيداً عندما تصبح الأسواق التي يتم فيها تداول الأدوات المالية أو الأجزاء المكونة لها غير نشطة. ولا توجد نقطة واضحة المعالم تتحول السوق النشطة عندها إلى سوق غير نشطة، غير أن أُطُر التقرير المالي قد تقدم توجيهات في هذا الشأن. ومن بين خصائص الأسواق غير النشطة وجود تراجع كبير في حجم نشاط التداول ومستواه، أو تباين الأسعار المتاحة بشكل كبير على مدار الوقت أو فيما بين المشاركين في السوق، أو عدم وجود سعر جارٍ. ومع ذلك، فإن تقييم ما إذا كانت السوق غير نشطة يتطلب اجتهاداً.

٤١- عندما تكون الأسواق غير نشطة، قد تكون الأسعار المعلن عنها غير صالحة (بعبارة أخرى، أسعار قديمة) أو قد لا تعبّر عن الأسعار التي قد يتداول بها المشاركون في السوق أو قد تعبر عن معاملات اضطرارية (كما هو الحال عندما يكون البائع مطالباً ببيع أصل للوفاء بمتطلبات تنظيمية أو قانونية، أو عند الحاجة للتصرف في أصل على الفور لتوفير سيولة، أو عند وجود مشترٍ واحد محتمل نتيجة القيود القانونية أو قيود الوقت المفروضة). ولذلك، تتم عمليات التقويم بناءً على مدخلات المستوى الثاني والمستوى الثالث. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون لدى المنشأة:

- سياسة للتقويم تشتمل على آلية لتحديد ما إذا كانت مدخلات المستوى الأول متاحة؛

- فهم لكيفية حساب أسعار أو مدخلات معينة من مصادر خارجية تم استخدامها كمدخلات لأساليب التقويم من أجل تقييم إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، يُرجح أن يعكس عرض أسعار الوسيط في سوق نشطة لأداة مالية لم يتم تداولها المعاملات الفعلية على أداة مالية مشابهة، لكن عندما تصبح السوق غير نشطة يحتمل أن يعتمد عرض أسعار الوسيط بشكل أكبر على أساليب تقويم خاصة بالوسيط لتحديد الأسعار؛
- فهم لكيفية تأثير تدهور ظروف العمل على الطرف المقابل، وأيضاً لما إذا كان تدهور ظروف العمل في منشآت مماثلة للطرف المقابل قد يشير إلى احتمالية عدم وفاء الطرف المقابل بالتزاماته (بعبارة أخرى، خطر عدم الأداء)؛
- سياسات للتعديل تبعاً لحالات عدم تأكد القياس. وقد تشمل هذه التعديلات تعديلات النماذج وتعديلات نقص السيولة وتعديلات مخاطر الائتمان وتعديلات المخاطر الأخرى؛
- القدرة على حساب مدى النتائج الواقعية في ضوء حالات عدم التأكد القائمة، على سبيل المثال عن طريق إجراء تحليل للحساسية؛
- سياسات لتحديد وقت انتقال مدخل من مدخلات قياس القيمة العادلة إلى مستوى مختلف في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

٤٢- قد تنشأ صعوبات معينة عندما يوجد تراجع شديد أو حتى توقف في التداول في أوراق مالية معينة. وفي هذه الظروف، فإن الأدوات المالية التي سبق تقويمها باستخدام أسعار السوق قد يلزم تقويمها باستخدام أحد النماذج.

آلية التقويم الخاصة بالإدارة

٤٣- تشمل الأساليب التي يمكن للإدارة استخدامها لتقويم أدواتها المالية الأسعار القابلة للرصد والمعاملات الحديثة والنماذج التي تستخدم مدخلات قابلة للرصد أو غير قابلة للرصد. وقد تستفيد الإدارة أيضاً مما يلي:

(أ) مصدر تسعير خارجي، مثل خدمة تسعير أو عرض أسعار لوسيط؛ أو

(ب) خبير تقويم.

وقد تستخدم مصادر التسعير الخارجية وخبراء التقويم أسلوباً أو أكثر من هذه الأساليب الخاصة بالتقويم.

٤٤- في العديد من أُطُر التقرير المالي، يتمثل أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية في المعاملات المعاصرة في سوق نشطة (أي في مدخلات المستوى الأول). وفي مثل هذه الحالات، قد يكون تقويم الأداة المالية بسيطاً نسبياً. ويمكن الحصول على الأسعار المعلنة للأدوات المالية المدرجة في الأسواق المالية أو المتداولة في الأسواق الثانوية السائلة من مصادر مثل المنشورات المالية أو الأسواق المالية نفسها أو مصادر التسعير الخارجية. وعند استخدام الأسعار المعلنة، فمن المهم أن تفهم الإدارة الأساس المقدم على أساسه عرض الأسعار حتى تضمن أن السعر يعكس أحوال السوق في تاريخ القياس. وقد تقدم الأسعار المعلنة التي يتم الحصول عليها من المنشورات أو الأسواق المالية دليلاً كافياً على القيمة العادلة في الحالتين التاليتين، على سبيل المثال:

(أ) عندما لا تكون الأسعار قديمة أو "غير صالحة" (على سبيل المثال، إذا كان عرض الأسعار قائماً على آخر سعر متداول ويكون التداول قد تم منذ بعض الوقت)؛

(ب) عندما تكون عروض الأسعار هي الأسعار التي يتداول بها المتداولون فعلياً في الأداة المالية بتكرار وحجم كافيين.

٤٥- عندما لا يوجد في السوق أي سعر ملحوظ متداول للأداة المالية (بعبارة أخرى، مدخل من المستوى الأول)، سيكون من اللازم على المنشأة جمع مؤشرات أخرى للأسعار لتستخدمها في أسلوب تقويم الأداة المالية. وقد تشتمل مؤشرات الأسعار على ما يلي:

- المعاملات الحديثة، بما في ذلك المعاملات التي تتم بعد تاريخ القوائم المالية المتعلقة بنفس الأداة. ويولى الاهتمام بما إذا كان من الضروري إجراء تعديل تبعاً للتغيرات في أحوال السوق في الفترة بين تاريخ القياس وتاريخ إجراء المعاملة، إذ ليس بالضرورة أن تكون هذه المعاملات مؤشراً على أحوال السوق التي كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية. ومن الممكن أيضاً أن تمثل المعاملة معاملة اضطرارية ومن ثمّ لا تكون مؤشراً على السعر في التداول المنتظم.

- تُعرف المعاملات الجارية أو الحديثة في الأدوات المشابهة غالباً بلفظ "التسعير بالنظير". ويلزم إدخال تعديلات على سعر النظير حتى يُظهر السعر أثر الاختلافات بين هذا النظير والأداة الجاري تسعيرها، على سبيل المثال، لمراعاة الاختلافات في مخاطر السيولة والائتمان بين الأداتين.
- مؤشرات الأدوات المشابهة. كما هو الحال في المعاملات المتعلقة بالأدوات المشابهة، يلزم إدخال تعديلات لإظهار أثر الاختلاف بين الأداة الجاري تسعيرها والأداة المستنبط منها المؤشر المستخدم.

٤٦- من المتوقع أن تقوم الإدارة بتوثيق سياساتها الخاصة بالتقويم والنموذج المستخدم لتقويم أداة مالية معينة، بما في ذلك الأسباب المنطقية لاتباع النموذج المستخدم، واختيار الافتراضات المستخدمة في منهجية التقويم، ونظر المنشأة فيما إذا كان من الضروري إدخال تعديلات تبعاً لعدم تأكد القياس.

النماذج

٤٧- قد تُستخدم النماذج لتقويم الأداة المالية عندما لا يمكن رصد السعر بشكل مباشر في السوق. ويمكن أن تكون النماذج بسيطة كمعادلة تسعير السندات شائعة الاستخدام أو يمكن أن تنطوي على تعقيدات، ولاسيّما أدوات البرمجيات المطورة لتقويم الأدوات المالية بمدخلات المستوى الثالث. وتعتمد العديد من النماذج على العمليات الحسابية للتدفقات النقدية المخصومة.

٤٨- وتشتمل النماذج على منهجية وافتراضات وبيانات. وتوضح المنهجية القواعد أو المبادئ الحاكمة للعلاقة بين المتغيرات في التقويم. وتشمل الافتراضات تقديرات للمتغيرات غير المؤكدة المستخدمة في النموذج. وقد تشتمل البيانات على معلومات فعلية أو افتراضية عن الأداة المالية أو المدخلات الأخرى للأداة المالية.

٤٩- تبعاً للظروف، تشمل الأمور التي قد تتناولها المنشأة عند وضع نموذج أو التحقق من صحته لتقويم أداة مالية ما إذا:

- كان النموذج متحققاً من صحته قبل الاستخدام، مع إجراء مراجعات دورية له لضمان أنه لا يزال مناسباً للغرض من استخدامه. وقد تشمل آلية التحقق التي تقوم بها المنشأة تقويم ما يلي:
  - الصحة النظرية والسلامة الرياضية للمنهجية، بما في ذلك مدى مناسبة المؤشرات القياسية والمسائل ذات الحساسية.
  - اتساق واكتمال مدخلات النموذج مع ممارسات السوق، وما إذا كانت تتوفر مدخلات مناسبة للاستخدام في النموذج.
- كان هناك ما هو مناسب من سياسات الرقابة على التغييرات والإجراءات وأدوات الرقابة الأمنية على النموذج.
- كان النموذج تم تغييره أو تعديله على نحو مناسب وفي الوقت المناسب تبعاً للتغيرات في أحوال السوق.
- كان النموذج يخضع دورياً للمعايرة والمراجعة والاختبار للتحقق من صحته بواسطة قسم مستقل وموضوعي. ويُعد القيام بذلك وسيلة لضمان أن يكون مخرج النموذج هو العرض العادل للقيمة التي ينسبها المشاركون في السوق للأداة المالية.
- كان النموذج يحقق أكبر استخدام ممكن للمدخلات ذات الصلة القابلة للرصد وأكبر استخدام ممكن للمدخلات غير القابلة للرصد.
- كان قد تم إدخال تعديلات على مُخرج النموذج لإظهار أثر الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق أن يستخدموها في ظروف مشابهة.
- كان النموذج موثقاً بشكل كافٍ، بما في ذلك التطبيقات والقيود المقصودة للنموذج ومعلماته الأساسية والبيانات المطلوبة ونتائج أي تحليل تم إجراؤه للتحقق من الصحة وأي تعديلات تم إدخالها على مُخرج النموذج.

مثال لأداة مالية شائعة

٥٠- فيما يلي توضيح للكيفية التي يمكن بها استخدام النماذج لتقويم أداة مالية شائعة، تُعرف باسم الورقة المالية المضمونة بأصول.[٩] ونظراً لأن الأوراق المالية المضمونة بأصول تُثمّن غالباً بناءً على مدخلات من المستوى الثاني أو الثالث، فكثيراً ما تُثمّن باستخدام النماذج وهي تستلزم:

- فهم نوع الورقة المالية – النظر في (أ) الضمان الرهني الأساسي؛ (ب) وشروط الورقة المالية. ويُستخدم الضمان الرهني الأساسي لتقدير توقيت ومبالغ التدفقات النقدية مثل مدفوعات الفائدة والمبلغ الأصلي الخاصة برهن عقاري أو بطاقة ائتمان.
- فهم شروط الورقة المالية – يشمل هذا تقويم حقوق التدفقات النقدية التعاقدية، مثل ترتيب السداد وأية حالة من حالات التخلف عن الوفاء. ويشير ترتيب السداد، الذي يُعرف غالباً باسم الأولوية، إلى الشروط التي تتطلب السداد لبعض فئات حاملي الأوراق المالية (الدين الممتاز) قبل فئات أخرى (الدين تالي الاستحقاق). ويُشار كثيراً إلى حقوق كل فئة من فئات حاملي الأوراق المالية في التدفقات النقدية بلفظ تتابع استحقاق التدفقات النقدية، وتُستخدم هذه الحقوق مع الافتراضات المتعلقة بتوقيت التدفقات النقدية ومبلغها للتوصل إلى مجموعة من التدفقات النقدية التقديرية لكل فئة من فئات حاملي الأوراق المالية. ثم تُخصم التدفقات النقدية المتوقعة لاستنباط قيمة عادلة تقديرية.

٥١- قد تتأثر التدفقات النقدية للورقة المالية المضمونة بأصول بالدفعات المسبقة للضمان الرهني الأساسي ومخاطر التخلف عن الوفاء المحتملة وحِدَّة الخسائر التقديرية الناجمة عن ذلك. وتعتمد عادةً افتراضات الدفعات المسبقة، في حالة الانطباق، على تقويم معدلات الفائدة السوقية لضمان رهني مشابه للمعدلات على الضمان الرهني الداعم للورقة المالية. فعلى سبيل المثال، إذا كانت معدلات الفائدة السوقية للرهون العقارية قد شهدت انخفاضاً فعندئذ قد تشهد الرهون العقارية الأساسية في الورقة المالية معدلات دفع مسبق أعلى مما كان متوقعاً ابتداءً. ويستلزم تقدير التخلف المحتمل عن الوفاء وتقدير حدة الخسائر إجراء تقويم عن قرب للضمان الرهني الأساسي وللمقترضين لتقدير معدلات التخلف عن الوفاء. فعلى سبيل المثال، عندما يشتمل الضمان الرهني الأساسي على رهون عقارية سكنية، فقد تتأثر شدة الخسائر بتقديرات أسعار الوحدات السكنية على مدار مدة الورقة المالية.

مصادر التسعير الخارجية

٥٢- قد تستخدم المنشآت مصادر التسعير الخارجية للحصول على معلومات القيمة العادلة. وقد يتطلب إعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك تقويم الأدوات المالية وإعداد الإفصاحات المتعلقة بهذه الأدوات في القوائم المالية، خبرات تفتقر إليها الإدارة. وقد تعجز المنشآت عن وضع أساليب تقويم مناسبة، بما في ذلك النماذج التي قد تُستخدم في التقويم، وقد تستخدم مصدراً من مصادر التسعير الخارجية للتوصل إلى تقويم أو لتقديم إفصاحات في القوائم المالية. وقد يكون هذا هو الحال على وجه الخصوص في المنشآت الأصغر أو في المنشآت التي لا تنخرط في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية (على سبيل المثال، المؤسسات غير المالية التي بها إدارات للخزينة). وبالرغم من قيام الإدارة باستخدام مصدر تسعير خارجي، فإنها تتحمل المسؤولية النهائية عن التقويم.

٥٣- قد تُستخدم مصادر التسعير الخارجية أيضاً لأن حجم الأوراق المالية المطلوب تسعيرها خلال فترة زمنية قصيرة قد لا يكون ممكناً بواسطة المنشأة. وهذا هو الحال غالباً لصناديق الاستثمار المتداولة التي يجب أن تحدد صافي قيمة الأصل كل يوم. وفي حالات أخرى، قد يكون لدى الإدارة آلية تسعير خاصة بها لكنها تستخدم مصادر التسعير الخارجية لتأييد عمليات التقويم الخاصة بها.

٥٤- لسبب أو أكثر من هذه الأسباب، تستخدم معظم المنشآت مصادر التسعير الخارجية عند تقويم الأوراق المالية سواءً كمصدر أساسي أو مصدر لتأييد عمليات التقويم الخاصة بها. وتقع مصادر التسعير الخارجية عادةً ضمن الصنفين التاليين:

- خدمات التسعير، بما في ذلك خدمات التسعير التوافقي؛
- تقديم الوسطاء لعروض الأسعار.

[٩] الورقة المالية المضمونة بأصول هي أداة مالية تدعمها مجموعة من الأصول الأساسية (تُعرف باسم الضمان الرهني، مثل المبالغ مستحقة التحصيل الخاصة ببطاقات الائتمان أو قروض السيارات) وتستمد قيمتها وتحقق الدخل من تلك الأصول الأساسية.

خدمات التسعير

٥٥- تزود خدمات التسعير المنشآت بأسعار مجموعة متنوعة من الأدوات المالية وبالبيانات المتعلقة بهذه الأسعار، وتجري غالباً عمليات تقويم يومية لعدد كبير من الأدوات المالية. وقد تتم هذه العمليات عن طريق جمع البيانات والأسعار السوقية من مجموعة كبيرة من المصادر، بما في ذلك صانعي الأسواق، وفي حالات معينة باستخدام أساليب تقويم داخلية لاستنباط القيم العادلة التقديرية. وقد تجمع خدمات التسعير بين عدد من المناهج للتوصل إلى سعر. وتُستخدم غالباً خدمات التسعير كمصدر للأسعار استناداً إلى مدخلات المستوى الثاني. وقد تطبق خدمات التسعير أدوات رقابة قوية على كيفية تحديد الأسعار وغالباً ما يقوم عملاء هذه الخدمات بإشراك مجموعة كبيرة من الأطراف، مثل المستثمرين من جانبي الشراء والبيع ووظائف المكاتب الخلفية والوسطى والمراجعين وغيرهم.

٥٦- يكون لخدمات التسعير غالباً آلية ذات طابع رسمي تتيح للعملاء رفض الأسعار المستلمة من خدمات التسعير. وتتطلب آليات الرفض هذه عادةً من العميل تقديم أدلة لدعم سعر آخر بديل، مع تصنيف حالات الرفض بناءً على جودة الأدلة المستلمة. فعلى سبيل المثال، قد يتم إقرار الرفض المستند إلى بيع حديث لتلك الأداة لم تكن خدمة التسعير على دراية به، فيما قد يخضع الرفض المستند إلى أسلوب تقويم خاص بالعميل للمزيد من التمحيص. وهكذا، قد تكون خدمة التسعير المنطوية على عدد كبير من كبار المشاركين، على كل من جانب الشراء والبيع، قادرة على أن تصحح باستمرار الأسعار لتعكس بشكل كامل المعلومات المتاحة للمشاركين في السوق.

خدمات التسعير التوافقي

٥٧- قد تستخدم بعض المنشآت بيانات التسعير الناتجة من خدمات التسعير التوافقي والتي تكون مختلفة عن خدمات التسعير الأخرى. وتحصل خدمات التسعير التوافقي على معلومات التسعير حول الأداة من العديد من المنشآت المشاركة (المكتتبون). ويقدم كل مكتتب أسعاره لخدمة التسعير. وتعامل خدمة التسعير هذه المعلومات بسرية وترد على كل مكتتب بالسعر التوافقي، الذي عادةً ما يكون متوسطاً حسابياً للبيانات بعد اتباع آلية روتينية لتنقيح البيانات لإزالة القيم الشاذة. وبالنسبة لبعض الأسواق، مثل أسواق المشتقات غير المألوفة، قد تكون الأسعار التوافقية أفضل بيانات متاحة. لكن تتم مراعاة العديد من العوامل عند تقييم صدق الأسعار التوافقية فيما تعبر عنه، بما في ذلك على سبيل المثال:

- ما إذا كانت الأسعار المقدمة من المكتتبين تعكس المعاملات الفعلية أم أنها مجرد أسعار استرشادية مستندة إلى أساليب تقويم خاصة بهم.
- عدد المصادر التي تم الحصول على الأسعار منها.
- جودة المصادر المستخدمة من جانب خدمة التسعير التوافقي.
- ما إذا كان من بين المشاركين مشاركون كبار في السوق.

٥٨- جرت العادة على أن تكون الأسعار التوافقية متاحة فقط للمكتتبين الذين قدموا أسعارهم للخدمة. وبالتالي، لن تكون جميع المنشآت على اطلاع مباشر على الأسعار التوافقية. ونظراً لأن المكتتب لا يستطيع عادةً معرفة الكيفية التي جرى بها تقدير الأسعار المقدمة، فقد تحتاج الإدارة إلى مصادر أدلة أخرى إضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من خدمات التسعير التوافقي لدعم تقويمها. وقد يكون هذا هو الحال خاصة إذا كانت المصادر تقدم أسعاراً استرشادية استناداً إلى أساليب التقويم الخاصة بها وكانت الإدارة عاجزة عن فهم كيفية قيام هذه المصادر بحساب أسعارها.

تقديم الوسطاء لعروض الأسعار

٥٩- نظراً لأن الوسطاء لا يقومون بتقديم عروض الأسعار إلا كخدمة عرضية لعملائهم، فإن العروض التي يقدمونها تختلف من جوانب عدة عن الأسعار التي يتم الحصول عليها في خدمات التسعير. وقد يكون الوسطاء غير راغبين في تقديم معلومات عن الآلية المستخدمة في إعداد عروض أسعارهم، لكنهم قد يكونون مطلعين على معلومات قد لا تكون خدمة التسعير على علم بها فيما يتعلق بالمعاملات. وقد تكون عروض أسعار الوسطاء قابلة للتنفيذ أو قد تكون استرشادية. وعروض الأسعار الاسترشادية هي أفضل تقدير للقيمة العادلة من جانب الوسيط، في حين يوضح عرض الأسعار القابل للتنفيذ أن الوسيط يرغب في إجراء المعاملة بهذا السعر. وتُعد عروض الأسعار القابلة للتنفيذ دليلاً قوياً على القيمة العادلة. فيما تكون عروض الأسعار الاسترشادية أقل قوة بسبب الافتقار إلى الشفافية في الطرق التي استخدمها الوسيط في إعداد العرض. وإضافة إلى ذلك، تختلف شدة أدوات الرقابة على عرض أسعار الوسيط بناءً على ما إذا كان الوسيط يحوز نفس الورقة المالية في محفظته. وتُستخدم عروض أسعار الوسطاء غالباً للأوراق المالية التي لها مدخلات من المستوى الثالث وفي بعض الأحيان قد تكون هي المعلومات الخارجية الوحيدة المتاحة.

اعتبارات أخرى تتعلق بمصادر التسعير الخارجية

٦٠- يمكّن فهم الكيفية التي تحسب بها مصادر التسعير الأسعار الإدارة من تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات مناسبة للاستخدام في تقويمها، بما في ذلك استخدامها كأحد المدخلات في أيٍّ من أساليب التقويم، وتحديد مستوى المدخلات الذي ينبغي تصنيف الورقة المالية فيه لأغراض الإفصاح. فعلى سبيل المثال، قد تقوم مصادر التسعير الخارجية بتقويم الأدوات المالية باستخدام نماذج خاصة بها، ومن المهم أن تفهم الإدارة المنهجية والافتراضات والبيانات المستخدمة.

٦١- إذا لم تكن قياسات القيمة العادلة المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية مستندة إلى الأسعار المتداولة في سوق نشطة، سيكون من الضروري أن تقوم الإدارة بتقويم ما إذا كانت قياسات القيمة العادلة مستنبطة بطريقة متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق. ويتضمن فهم الإدارة لقياس القيمة العادلة ما يلي:

- كيفية تحديد قياس القيمة العادلة – على سبيل المثال، ما إذا كان قياس القيمة العادلة محدداً بأسلوب من أساليب التقويم، من أجل تقييم ما إذا كان الأسلوب متسقاً مع الهدف من قياس القيمة العادلة؛
- ما إذا كانت عروض الأسعار عبارة عن أسعار استرشادية أو فرق استرشادي أو عروض ملزمة؛
- معدل تكرار قيام مصادر التسعير الخارجية بتقدير قياس القيمة العادلة – من أجل تقييم ما إذا كان هذا القياس يعكس أحوال السوق في تاريخ القياس.

إن فهم الأسس التي حددت مصادر التسعير الخارجية بناءً عليها عروض أسعارها في السياق المحيط بالأدوات المالية الخاصة التي تحتفظ بها المنشأة يساعد الإدارة في تقويم مدى صلة هذه الأدلة وإمكانية الاعتماد عليها لدعم عمليات التقويم الخاصة بها.

٦٢- يمكن أن تكون هناك تباينات بين مؤشرات الأسعار الصادرة عن مصادر مختلفة. ويساعد فهم كيفية استنباط مؤشرات الأسعار، والتحقيق في هذه التباينات، الإدارة في تأييد الأدلة المستخدمة في إعداد تقويمها الخاص بالأدوات المالية من أجل التحقق مما إذا كان التقويم معقولاً. وقد يكون من غير المناسب الاقتصار على أخذ متوسط عروض الأسعار المقدمة، دون إجراء المزيد من البحث، لأنه قد يكون هناك سعر واحد في نطاق الأسعار هو الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة وقد لا يكون هو المتوسط. ولتقويم ما إذا كانت عمليات تقويم الإدارة للأدوات المالية معقولة، يمكن للإدارة أن تقوم بما يلي:

- النظر فيما إذا كانت المعاملات الفعلية تمثل معاملات اضطرارية وليست معاملات بين مشترين راغبين في الشراء وبائعين راغبين في البيع. وقد يؤدي هذا إلى بطلان استخدام السعر كأحد أسعار المقارنة؛ أو
- تحليل التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للأداة. ويمكن القيام بذلك كمؤشر لبيانات التسعير الأكثر ملاءمة؛ أو
- بناءً على طبيعة ما لا يمكن رصده، استنتاج الأسعار غير القابلة للرصد قياساً على الأسعار القابلة للرصد (على سبيل المثال، قد تكون هناك أسعار قابلة للرصد لآجال الاستحقاق حتى عشر سنوات ولكن ليس لأبعد من ذلك، لكن قد يكون من الممكن استنتاج منحنى الأسعار لما بعد العشر سنوات قياساً على العشر الأولى كمؤشر). ويجب توخي الحذر لضمان عدم استخدام الاستنتاج بالقياس لفترة تبعد كثيراً عن المنحنى القابل للرصد حتى لا تصبح صلته بالأسعار القابلة للرصد ضعيفة لدرجة يتعذر معها الاعتماد عليه؛ أو
- مقارنة الأسعار في محفظة الأدوات المالية ببعضها للتأكد من اتساقها فيما بين الأدوات المالية المتشابهة؛ أو
- استخدام أكثر من نموذج واحد لتأييد نتائج كل نموذج، مع الأخذ في الاعتبار البيانات والافتراضات المستخدمة في كل منها؛ أو
- تقويم التحركات في الأسعار لأدوات التحوط والضمانات الرهنية ذات الصلة.

وأثناء ممارسة المنشأة لاجتهادها فيما يتعلق بالتقويم، قد تنظر أيضاً في عوامل أخرى قد تكون خاصة بظروفها.

الاستعانة بخبراء التقويم

٦٣- قد تقوم الإدارة بتكليف خبير تقويم من مصرف استثماري أو وسيط أو أي مكتب تقويم آخر ليقوم بتقويم بعض أوراقها المالية أو كلها. وخلافاً لخدمات التسعير وعروض أسعار الوسطاء، تكون المنهجية والبيانات المستخدمة متاحة بصورة أيسر للإدارة عندما تقوم بتكليف خبير لإجراء التقويم بالنيابة عنها. وبالرغم من قيام الإدارة بتكليف أي خبير، فإنها تتحمل المسؤولية النهائية عن التقويم المستخدم.

قضايا تتعلق بالالتزامات المالية

٦٤- يُعد فهم تأثير خطر الائتمان جانباً مهماً في تقويم كل من الأصول المالية والالتزامات المالية. ويعكس هذا التقويم جودة الائتمان والقوة المالية لكل من المُصدر وأي مقدم لخدمات دعم الائتمان. وفي بعض أُطُر التقرير المالي، يفترض قياس الالتزام المالي أن الالتزام قد تم تحويله إلى مشارك في السوق في تاريخ القياس. وفي حالة عدم وجود سعر سوقي ملحوظ للالتزام المالي، فإن قيمته تُقاس عادةً باستخدام نفس الطريقة التي من شأن طرف مقابل أن يتبعها لقياس قيمة الأصل المقابل، ما لم تكن هناك عوامل خاصة بالالتزام (مثل تعزيز ائتمان طرف ثالث). وعلى وجه الخصوص، يمكن أن يكون خطر الائتمان الذاتي[١٠] الخاص بالمنشأة صعب القياس في غالب الأحيان.

العرض والإفصاح فيما يتعلق بالأدوات المالية

٦٥- تتطلب معظم أُطُر التقرير المالي تقديم إفصاحات في القوائم المالية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من القيام بتقييمات ذات مغزى لتأثيرات أنشطة الأدوات المالية للمنشأة، بما في ذلك المخاطر وحالات عدم التأكد المرتبطة بالأدوات المالية.

٦٦- تتطلب معظم الأُطُر الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية (بما في ذلك السياسات المحاسبية) فيما يتعلق بالأدوات المالية. وتُعد المتطلبات المحاسبية لقياسات القيمة العادلة في عرض القوائم المالية وإفصاحاتها متطلبات واسعة في معظم أُطُر التقرير المالي وتشمل أكثر من مجرد إجراء تقويم للأدوات المالية. فعلى سبيل المثال، تقدم الإفصاحات النوعية عن الأدوات المالية معلومات سياقية مهمة عن خصائص الأدوات المالية وتدفقاتها النقدية المستقبلية مما قد يساعد في إحاطة المستثمرين علماً بالمخاطر التي تكون المنشأة معرضة لها.

أصناف الإفصاحات

٦٧- تشمل متطلبات الإفصاح:

(أ) إفصاحات كمية تُستنبط من المبالغ المدرجة في القوائم المالية – على سبيل المثال، أصناف الأصول والالتزامات المالية؛

(ب) إفصاحات كمية تتطلب اجتهاداً مهماً – على سبيل المثال، تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تكون المنشأة معرضة لها؛

(ج) إفصاحات نوعية – على سبيل المثال، الإفصاحات التي تشرح حوكمة المنشأة على الأدوات المالية والأهداف وأدوات الرقابة والسياسات والآليات لإدارة كل نوع من المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية والطرق المستخدمة لقياس المخاطر.

٦٨- كلما كان التقويم أكثر حساسية للتحركات في متغير معين، زاد احتمال أن يكون الإفصاح ضرورياً للإشارة إلى حالات عدم التأكد المحيطة بالتقويم. وقد تتطلب أيضاً أُطُر تقرير مالي معينة الإفصاح عن تحليلات الحساسية، بما في ذلك تأثيرات التغييرات في الافتراضات المستخدمة في أساليب التقويم الخاصة بالمنشأة. فعلى سبيل المثال، تهدف الإفصاحات الإضافية المطلوبة للأدوات المالية ذات قياسات القيمة العادلة المصنفة ضمن مدخلات المستوى الثالث في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة إلى إحاطة مستخدمي القوائم المالية علماً بتأثيرات قياسات القيمة العادلة تلك التي تستخدم المدخلات الأكثر خضوعاً للتقدير الشخصي.

٦٩- تتطلب بعض أُطُر التقرير المالي الإفصاح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي القوائم المالية من تقويم طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية والتي تكون المنشأة معرضة لها في تاريخ التقرير. وقد يتم تضمين هذا الإفصاح في الإيضاحات على القوائم المالية، أو في مناقشة الإدارة وتحليلها ضمن تقريرها السنوي الذي تحيل إليه إشارات مرجعية من القوائم المالية المراجعة. ويعتمد مدى الإفصاح على مدى تعرض المنشأة للمخاطر الناجمة عن الأدوات المالية. ويشمل هذا إفصاحات نوعية عن:

- التعرض للمخاطر وكيفية نشأتها، بما في ذلك التأثيرات المحتملة على السيولة المستقبلية للمنشأة والضمانات الرهنية التي تُطلب منها؛

[١٠] خطر الائتمان الذاتي هو مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي لا يمكن نسبته للتغيرات في أحوال السوق.

- أهداف المنشأة وسياساتها وآلياتها لإدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر؛
- أي تغيرات عن الفترة السابقة في التعرض للمخاطر أو الأهداف أو السياسات أو الآليات الخاصة بإدارة المخاطر.

القسم الثاني: اعتبارات المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية

٧٠- توجد بعض العوامل التي قد تجعل عملية مراجعة الأدوات المالية منطوية على صعوبات خاصة. ومن ذلك على سبيل المثال:

- أنه قد يكون من الصعب على كل من الإدارة والمراجع فهم طبيعة الأدوات المالية والغرض المستخدمة لأجله، والمخاطر التي تتعرض لها المنشأة.
- أن الأجواء السائدة في السوق والسيولة قد تتغير سريعاً، مما يضع الإدارة تحت ضغوط لإدارة المخاطر بفاعلية.
- أنه قد يصعب الحصول على الأدلة الداعمة للتقويم.
- أن كل دفعة من المدفوعات المرتبطة بالأدوات المالية قد تكون كبيرة، مما قد يزيد من خطر اختلاس الأصول.
- أن المبالغ المسجلة في القوائم المالية فيما يتعلق بالأدوات المالية قد لا تكون كبيرة، لكن قد تكون هناك مخاطر وحالات تعرض مهمة مرتبطة بهذه الأدوات المالية.
- أن عدداً قليلاً من الموظفين قد يمارسون تأثيراً كبيراً على معاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، ولاسيّما إذا كانت ترتيبات أجورهم مرتبطة بالإيراد المتحقق من الأدوات المالية، ويُحتمل أن يكون هناك اعتماد لا مسوّغ له على هؤلاء الأفراد من جانب الأفراد الآخرين في المنشأة.

وقد تتسبب هذه العوامل في حجب المخاطر وما يرتبط بها من حقائق، مما قد يؤثر على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري، ومن الممكن أن تظهر سريعاً مخاطر كامنة، ولاسيّما في ظل أحوال السوق السيئة.

نزعة الشك المهني[١١]

٧١- تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لغرض التقييم النقدي لأدلة المراجعة وهي تساعد المراجع في أن يظل متيقّظاً للمؤشرات المحتملة الدالة على تحيز الإدارة. وينطوي ذلك على التشكيك في أدلة المراجعة المتضاربة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة. وينطوي كذلك على التيقّظ للحالات التي قد تشير إلى احتمال وقوع تحريف بسبب الخطأ أو الغش والنظر في كفاية أدلة المراجعة المتحصل عليها ومناسبتها في ضوء الظروف القائمة.

٧٢- يلزم تطبيق نزعة الشك المهني في جميع الظروف، وتزيد الحاجة إلى هذه النزعة مع التعقيد الذي تنطوي عليه الأدوات المالية، على سبيل المثال فيما يتعلق بما يلي:

- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وهو ما قد ينطوي على صعوبات خاصة عند استخدام النماذج أو عند تحديد ما إذا كانت الأسواق غير نشطة.
- تقويم اجتهادات الإدارة، واحتمال تحيز الإدارة، في تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة، وخصوصاً اختيار الإدارة لأساليب التقويم، واستخدام الافتراضات في أساليب التقويم، ومعالجة الظروف التي تختلف فيها أحكام المراجع عن اجتهادات الإدارة.
- استنباط الاستنتاجات على أساس أدلة المراجعة المتحصل عليها، على سبيل المثال تقييم معقولية عمليات التقويم التي أعدها خبراء الإدارة وتقويم ما إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية تحقق العرض العادل.

---

[١١] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٥

اعتبارات التخطيط[١٢]

٧٣- ينصب تركيز المراجع في التخطيط للمراجعة على ما يلي بصفة خاصة:

- فهم متطلبات المحاسبة والإفصاح؛
- فهم الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة، والغرض منها ومخاطرها؛
- تحديد ما إذا كانت هناك مهارات ومعرفة متخصصة مطلوبة في المراجعة؛
- فهم وتقويم نظام الرقابة الداخلية في ضوء معاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة ونظم المعلومات التي تقع في نطاق المراجعة؛
- فهم طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها وأنشطتها؛
- فهم آلية الإدارة لتقويم الأدوات المالية، بما في ذلك ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بخبير أو منشأة خدمية؛
- تقييم خطر التحريف الجوهري والاستجابة له.

فهم متطلبات المحاسبة والإفصاح

٧٤- يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) أن يتوصل المراجع إلى فهم لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما يتعلق بها من إفصاحات وأي متطلبات تنظيمية.[١٣] وقد تكون متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق -نفسها- المتعلقة بالأدوات المالية معقدة وتتطلب إفصاحات واسعة. ولا تُغني قراءة هذه المذكرة عن التوصل إلى فهم شامل لجميع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وتتطلب بعض أُطُر التقرير المالي النظر في أمور مثل:

- المحاسبة عن التحوط؛
- المحاسبة عن أرباح وخسائر "اليوم الأول"؛
- إثبات وإلغاء إثبات معاملات الأدوات المالية؛
- خطر الائتمان الذاتي؛
- تحويل المخاطر وإلغاء إثباتها، ولاسيّما إذا كانت المنشأة قد انخرطت في إنشاء أدوات مالية معقدة وهيكلتها.

فهم الأدوات المالية

٧٥- قد تُخفي خصائص الأدوات المالية عناصر معينة للخطر والتعرض. ويُساعد التوصل إلى فهم للأدوات التي استثمرت فيها المنشأة أو التي تكون معرضة لها، بما في ذلك خصائص الأدوات، المراجع في تحديد ما يلي:

- ما إذا كانت هناك جوانب مهمة من إحدى المعاملات غائبة أو مسجلة بشكل غير دقيق؛
- ما إذا كان التقويم يبدو مناسباً؛
- ما إذا كانت المخاطر الملازمة للأدوات تحظى بفهم تام وإدارة كاملة من جانب المنشأة؛
- ما إذا كانت الأدوات المالية مُصنّفة كما ينبغي إلى أصول والتزامات متداولة وغير متداولة.

٧٦- فيما يلي أمثلة للأمور التي قد ينظر فيها المراجع عند توصله إلى فهم للأدوات المالية الخاصة بالمنشأة:

- أنواع الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة.
- الاستخدام المعدة له.

---

[١٢] يتناول معيار المراجعة (٣٠٠) *"التخطيط لمراجعة القوائم المالية"* مسؤولية المراجع عن التخطيط لمراجعة القوائم المالية.

[١٣] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ٨(أ)

- فهم الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، للأدوات المالية واستخدامها ومتطلبات المحاسبة عنها.
- شروط الأدوات وخصائصها على وجه الدقة حتى يمكن فهم الآثار المترتبة عليها فهماً تاماً، وأيضاً الأثر الكلي لمعاملات الأدوات المالية خاصة إذا كانت هذه المعاملات مرتبطة ببعضها.
- كيفية إدراج الأدوات بالأسلوب اللائق في الاستراتيجية العامة لإدارة المخاطر الخاصة بالمنشأة.

وقد تفيد الاستفسارات من وظيفة المراجعة الداخلية ووظيفة إدارة المخاطر، في حالة وجود مثل هذه الوظائف، والمناقشات مع المكلفين بالحوكمة المراجع في فهم الأدوات المالية.

٧٧- في بعض الحالات، قد يحتوي العقد، بما في ذلك العقود الخاصة بالأدوات غير المالية، على مشتقة. وتجيز بعض أُطُر التقرير المالي أو تتطلب فصل هذه المشتقات "المدمجة" عن العقد المضيف في بعض الظروف. وسوف يساعد فهم آلية الإدارة لتحديد المشتقات المدمجة والمحاسبة عنها المراجع في فهم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة.

الاستعانة في المراجعة بأصحاب المهارات والمعرفة المتخصصة[١٤]

٧٨- ثمّة اعتبار آخر رئيسي في أعمال المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية، ولاسيّما الأدوات المالية المعقدة، يتمثل في كفاءة المراجع. ويتطلب معيار المراجعة (٢٢٠)[١٥] أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط مقتنعاً بأن فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المراجع وليسوا ضمن فريق الارتباط، يمتلكون مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المنطبقة وللتمكن من إصدار تقرير مراجع مناسب في ظل الظروف المحيطة. بالإضافة إلى ذلك، توجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة[١٦] على المراجع تحديد ما إذا كان قبول الارتباط من شأنه أن يشكّل أي تهديدات للوفاء بالمبادئ الأساسية، بما في ذلك الكفاءة المهنية والعناية الواجبة. وتقدم الفقرة ٧٩ أدناه أمثلة لأنواع الأمور التي قد يكون من المناسب أن ينظر فيها المراجع في سياق الأدوات المالية.

٧٩- وبناءً عليه، قد تتطلب مراجعة الأدوات المالية إشراك واحد أو أكثر من الخبراء أو الاختصاصيين، على سبيل المثال، في المجالات الآتية:

- فهم الأدوات المالية المستخدمة من قبل المنشأة وخصائصها، بما في ذلك مستوى تعقيدها. وقد يلزم استخدام خبرات ومعرفة متخصصة عند التحقق مما إذا كانت جميع جوانب الأداة المالية والاعتبارات ذات العلاقة قد تم تضمينها في القوائم المالية، وتقويم ما إذا كان قد تم تقديم إفصاحات كافية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق في حالة الحاجة إلى الإفصاح عن المخاطر.
- فهم إطار التقرير المالي المنطبق، ولاسيّما عندما توجد مجالات من المعروف أنها تخضع لتفسيرات مختلفة، أو عندما تكون الممارسة غير متسقة أو قيد التطوير.
- فهم الآثار القانونية والتنظيمية والضريبية الناجمة عن الأدوات المالية، بما في ذلك فهم ما إذا كانت العقود قابلة للإنفاذ بواسطة المنشأة (على سبيل المثال، فحص العقود محل الارتباط)، وهو ما قد يتطلب خبرات ومعرفة متخصصة.
- تقييم المخاطر الملازمة للأدوات المالية.
- مساعدة فريق الارتباط في جمع الأدلة اللازمة لدعم عمليات التقويم التي قامت بها الإدارة أو لتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ، ولاسيّما عندما تحدَّد القيمة العادلة باستخدام نموذج معقد، أو عندما تكون الأسواق غير نشطة والبيانات والافتراضات من الصعب الحصول عليها، أو عندما تُستخدم مدخلات غير قابلة للرصد، أو عندما تستعين الإدارة بأحد الخبراء.

---

١٤ عندما تكون خبرة مثل هذا الشخص في المراجعة والمحاسبة، بغض النظر عمّا إذا كان الشخص من داخل المكتب أو من خارجه، فإنه يُعد عضواً في فريق الارتباط ويخضع لمتطلبات معيار المراجعة (٢٢٠) "*رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية*". وعندما تكون خبرة مثل هذا الشخص في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، يُعد هذا الشخص خبيراً استعان به المراجع، وتنطبق عليه أحكام معيار المراجعة (٦٢٠) "*استخدام عمل خبير استعان به المراجع*". ويوضح معيار المراجعة (٦٢٠) أن التمييز بين مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة، والخبرة في مجال آخر، سيكون أمراً خاضعاً للاجتهاد المهني، لكنه يشير إلى أن التفريق قد يتم بين الخبرة في طرق المحاسبة عن الأدوات المالية (الخبرة في المحاسبة والمراجعة) والخبرة في أساليب التقويم المعقدة للأدوات المالية (الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة).

١٥ معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرة ١٤

١٦ *قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين* الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، الفقرتان ٢١٠-١ و٢١٠-٦

- تقويم أدوات الرقابة على تقنية المعلومات، وخصوصاً في المنشآت التي لديها حجم كبير من الأدوات المالية. ففي مثل هذه المنشآت، قد تكون تقنية المعلومات شديدة التعقيد، على سبيل المثال عندما يتم إرسال قدر كبير من المعلومات عن تلك الأدوات المالية أو معالجة هذه المعلومات أو الاحتفاظ بها أو الوصول إليها إلكترونياً. وقد تشتمل أيضاً على خدمات ذات صلة مقدمة من منشأة خدمية.

٨٠- نظراً لطبيعة واستخدام أنواع معينة من الأدوات المالية والتعقيدات المرتبطة بمتطلبات المحاسبة وأحوال السوق، قد يحتاج فريق الارتباط إلى التشاور[١٧] مع مهنيين آخرين في مجال المحاسبة والمراجعة، من داخل المكتب أو من خارجه، يتمتعون بخبرة فنية مناسبة في المحاسبة أو المراجعة، مع الأخذ في الاعتبار عوامل مثل:

- قدرات فريق الارتباط وكفاءاته، بما في ذلك خبرة أعضاء فريق الارتباط.
- سمات الأدوات المالية التي تستخدمها المنشأة.
- تحديد الظروف غير العادية أو المخاطر الموجودة في الارتباط، وأيضاً الحاجة للحكم المهني، ولاسيّما فيما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر المهمة.
- أحوال السوق.

فهم الرقابة الداخلية

٨١- يحدد معيار المراجعة (٣١٥) متطلبات تقضي بأن يفهم المراجع المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها. ويعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، آلية مستمرة وديناميكية من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها طوال المراجعة. ويمكّن الفهم المتوصل إليه المراجع من تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، مما يوفر أساساً لتصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة. ويحدد عادةً حجم معاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة وتنوع هذه المعاملات طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي قد توجد في المنشأة. ويساعد فهم الكيفية التي تتم بها متابعة الأدوات المالية والرقابة عليها المراجع في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها. ويوضح الملحق أدوات الرقابة التي قد توجد في منشأة تشارك في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية.

فهم طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها وأنشطتها

٨٢- قد تقوم وظيفة المراجعة الداخلية في العديد من المنشآت الكبرى بأعمال تمكن الإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة من مراجعة وتقويم أدوات الرقابة المتعلقة باستخدام الأدوات المالية. وقد تساعد وظيفة المراجعة الداخلية في تحديد مخاطر التحريف الجوهري التي تكون بسبب الغش أو الخطأ. لكن المعرفة والمهارات اللازمة لوظيفة المراجعة الداخلية لفهم وتنفيذ إجراءات تقديم التأكيد للإدارة أو المكلفين بالحوكمة عن استخدام المنشأة للأدوات المالية تختلف تماماً بصفة عامة عن تلك اللازمة للأجزاء الأخرى من المنشأة. ويُعد مدى امتلاك وظيفة المراجعة الداخلية للمعرفة والخبرة اللازمة لتغطية أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، وقيامها فعلياً بتغطيتها، وأيضاً كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية وتحليها بالموضوعية، أحد الاعتبارات ذات الصلة في قيام المراجع الخارجي بتحديد ما إذا كان من المرجح أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية مناسبة لأغراض الاستراتيجية العامة للمراجعة والخطة العامة للمراجعة.

٨٣- وتتمثل المجالات التي قد يكون فيها لعمل وظيفة المراجعة الداخلية أهمية خاصة فيما يلي:[١٨]

- وضع نظرة عامة لمدى استخدام الأدوات المالية؛
- تقويم مناسبة السياسات والإجراءات والتزام الإدارة بها؛
- تقويم الفاعلية التشغيلية لأنشطة الرقابة على الأدوات المالية؛
- تقويم النُظُم ذات الصلة بأنشطة الأدوات المالية؛

---

[١٧] تتطلب الفقرة ١٨(ب) من معيار المراجعة (٢٢٠) أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط على قناعة بأن أعضاء فريق الارتباط قد قاموا بإجراء التشاور المناسب خلال سير الارتباط، سواءً داخل فريق الارتباط ومع أشخاص آخرين على المستوى المناسب من داخل المكتب أو خارجه.

[١٨] قد تكون الأعمال التي تقوم بها وظائف مثل وظيفة إدارة المخاطر والوظائف المعنية بمراجعة النماذج ورقابة المنتجات مهمة أيضاً.

- تقييم ما إذا كانت المخاطر الجديدة المتعلقة بالأدوات المالية محددة ومقيّمة ومدارة.

فهم منهجية الإدارة لتقويم الأدوات المالية

٨٤- تشتمل مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية على تطبيق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق على تقويم الأدوات المالية. ويتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) أن يتوصل المراجع إلى فهم لكيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية والبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات.[١٩] كما يُراعَى في منهج التقويم الخاص بالإدارة اختيار منهجية تقويم مناسبة وتحديد مستوى الأدلة التي من المتوقع توفرها. وتحقيقاً لهدف قياس القيمة العادلة، تضع المنشأة منهجية تقويم لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية تراعي فيها جميع معلومات السوق ذات الصلة المتاحة. ويتيح الفهم الشامل للأدوات المالية الجاري تقويمها للمنشأة أن تقوم بتحديد وتقويم معلومات السوق ذات الصلة المتاحة بشأن أدوات مطابقة أو مشابهة والتي ينبغي تضمينها في منهجية التقويم.

تقييم مخاطر التحريف الجوهري والاستجابة لها

الاعتبارات العامة المتعلقة بالأدوات المالية

٨٥- يوضح معيار المراجعة (٥٤٠)[٢٠] أن درجة عدم تأكد التقدير تؤثر على خطر التحريف الجوهري للتقديرات المحاسبية. وقد يؤدي استخدام الأدوات المالية الأكثر تعقيداً، مثل تلك التي تنطوي على مستوى عالٍ من عدم التأكد والتباين في التدفقات النقدية المستقبلية، إلى ارتفاع خطر التحريف الجوهري، ولا سيّما فيما يتعلق بالتقويم. ومن بين الأمور الأخرى التي تؤثر على خطر التحريف الجوهري ما يلي:

- حجم الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة.
- شروط الأدوات المالية، بما في ذلك ما إذا كانت الأداة المالية نفسها تشتمل على أدوات مالية أخرى.
- طبيعة الأدوات المالية.

عوامل خطر الغش[٢١]

٨٦- قد تتوفر لدى الموظفين الدوافع لإعداد تقارير مالية مغشوشة عندما تعتمد خطط الأجور على العائدات المتحققة من استخدام الأدوات المالية. وقد يكون من المهم في تقييم خطر الغش فهم كيفية تفاعل سياسات أجور المنشأة مع تقبلها للمخاطر، وما قد يخلقه ذلك من دوافع لدى إدارة المنشأة ومتداوليها.

٨٧- قد تسفر صعوبة أحوال السوق المالية عن زيادة الدوافع لدى الإدارة أو الموظفين للانخراط في التقارير المالية المغشوشة: من أجل حماية المكافآت الشخصية أو إخفاء غش أو خطأ من جانب الموظفين أو الإدارة أو تجنب انتهاك الحدود التنظيمية أو حدود السيولة أو الاقتراض أو تجنب التقرير عن الخسائر. وعلى سبيل المثال، ففي الأوقات التي تشهد عدم استقرار في السوق، قد تنشأ خسائر غير متوقعة عن التقلبات الحادة في أسعار السوق، أو عن الضعف غير المتوقع في أسعار الأصول، أو من خلال سوء الاجتهادات المتعلقة بالتداول، أو لأي أسباب أخرى. وإضافة إلى ذلك، تخلق صعوبات التمويل ضغوطاً على الإدارة المهتمة بالملاءة المالية للعمل.

٨٨- في الكثير من الأحيان قد ينطوي اختلاس الأصول والتقرير المالي المغشوش على تجاوز لأدوات الرقابة التي قد تبدو وكأنها تعمل بفاعلية، وهي على خلاف ذلك. وقد يشتمل ذلك على تجاوز أدوات الرقابة على البيانات والافتراضات وأدوات الرقابة على الآليات التفصيلية مما يسمح بإخفاء الخسائر والسرقة. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي صعوبة أحوال السوق إلى زيادة الضغط لإخفاء تداولات أو إجراء مقاصة لها عند محاولتها استرداد الخسائر.

تقييم خطر التحريف الجوهري

٨٩- يشمل تقييم المراجع للمخاطر المحددة على مستوى الإقرارات وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) تقويم تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها. ويوفر هذا أساساً للنظر في منهج المراجعة المناسب لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، بما في ذلك كل من الإجراءات

---

١٩ معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ٨(ج)

٢٠ معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ٢

٢١ انظر معيار المراجعة (٢٤٠) "*مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية*" لمعرفة المتطلبات والتوجيهات التي تتناول عوامل خطر الغش.

الأساس واختبارات أدوات الرقابة. ويتأثر المنهج المتبع بفهم المراجع للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة، بما في ذلك قوة بيئة الرقابة وأية وظيفة معنية بإدارة المخاطر، وحجم عمليات المنشأة وتعقيدها وما إذا كان تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري يشتمل على توقع أن أدوات الرقابة تعمل بشكل فعّال.

٩٠- قد يتغير تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات خلال سير المراجعة متى تم الحصول على معلومات إضافية. وقد يساعد التيقّظ الدائم أثناء المراجعة، على سبيل المثال، عند الاطلاع على السجلات أو الوثائق المراجع في تحديد الترتيبات أو المعلومات الأخرى التي قد تشير إلى وجود أدوات مالية لم يسبق أن قامت الإدارة بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع. وقد يكون من بين هذه السجلات والوثائق، على سبيل المثال، ما يلي:

- محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة؛
- الفواتير الخاصة من المستشارين المهنيين للمنشأة والمراسلات معهم.

عوامل يلزم مراعاتها عند تحديد ما إذا كان يجب اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ومدى هذا الاختبار

٩١- قد يكون توقع أن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية أكثر شيوعاً عند التعامل مع مؤسسة مالية تطبق أدوات رقابة راسخة ولذا قد يكون اختبار أدوات الرقابة وسيلة فعّالة للحصول على أدلة المراجعة. وعندما تكون في المنشأة وظيفة معنية بالتداول، فقد لا توفر الاختبارات الأساسية وحدها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب حجم العقود واختلاف النُظُم المستخدمة. لكن اختبارات أدوات الرقابة لن تكون كافية في حد ذاتها لأن المراجع مطالب بموجب معيار المراجعة (٣٣٠) بأن يصمم وينفذ إجراءات أساس لكل فئة جوهرية من المعاملات ولكل رصيد حساب جوهري ولكل إفصاح جوهري.[٢٢]

٩٢- قد تقوم المنشآت التي تنخرط في حجم كبير من التداول في الأدوات المالية واستخدامها بتطبيق أدوات رقابة أكثر تطوراً، وقد تحتوي على وظيفة معنية بإدارة المخاطر بفاعلية وبالتالي يُرجح بقدر أكبر أن يقوم المراجع باختبار أدوات الرقابة للحصول على أدلة حول:

- حدوث المعاملات واكتمالها ودقتها والحد الفاصل لإجرائها؛
- وجود أرصدة الحسابات والحقوق والالتزامات المتعلقة بها واكتمالها.

٩٣- في المنشآت التي تقل فيها نسبياً معاملات الأدوات المالية:

- قد يكون لدى الإدارة والمكلفين بالحوكمة فهم محدود فقط للأدوات المالية وكيفية تأثيرها على العمل؛
- قد لا يكون لدى الإدارة سوى القليل من مختلف أنواع الأدوات التي يكون التفاعل فيما بينها محدوداً أو منعدماً؛
- يكون من غير المرجح وجود بيئة رقابة معقدة (على سبيل المثال، قد لا تكون أدوات الرقابة الموضحة في الملحق مطبقة في المنشأة)؛
- قد تستخدم الإدارة معلومات تسعير متحصل عليها من مصادر تسعير خارجية لتقويم أدواتها؛
- قد تكون أدوات الرقابة على استخدام معلومات التسعير المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية أقل تطوراً.

٩٤- عندما يكون لدى المنشأة عدد قليل نسبياً من المعاملات المنطوية على أدوات مالية، قد يسهل نسبياً على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأهداف المنشأة من استخدام الأدوات المالية وخصائص هذه الأدوات. وفي مثل هذه الظروف، يُرجح أن يكون الكثير من أدلة المراجعة أدلة أساسية بطبيعتها، وقد يجري المراجع معظم أعمال المراجعة في نهاية العام، ويُرجح أن تقدم مصادقات الأطراف الثالثة أدلة فيما يتعلق باكتمال المعاملات ودقتها ووجودها.

٩٥- في سبيل التوصل إلى قرار بشأن طبيعة اختبار أدوات الرقابة وتوقيته ومداه، قد ينظر المراجع في عوامل مثل:

- طبيعة معاملات الأدوات المالية وتكرارها وحجمها؛

---

[٢٢] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٨

- قوة أدوات الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة كما ينبغي للاستجابة للمخاطر المرتبطة بحجم معاملات الأدوات المالية التي تنفذها المنشأة وما إذا كان هناك إطار حوكمة على أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة؛

- الأهمية التي تمثلها أدوات رقابة معينة لأهداف الرقابة العامة والآليات المطبقة في المنشأة، بما في ذلك مدى تطور نُظُم المعلومات لدعم معاملات الأدوات المالية؛

- متابعة أدوات الرقابة وأوجه القصور المحددة في إجراءات الرقابة؛

- القضايا التي تهدف أدوات الرقابة إلى مواجهتها، ومثال ذلك أدوات الرقابة المتعلقة بممارسة الأحكام مقارنة بأدوات الرقابة على البيانات الداعمة. ويُرجَّح أن تكون الاختبارات الأساسية فعّالة بدرجة أكبر من الاعتماد على أدوات الرقابة المتعلقة بممارسة الحكم؛

- كفاءة المشاركين في أنشطة الرقابة، على سبيل المثال ما إذا كانت المنشأة تمتلك ما يكفي من الطاقات، بما في ذلك أثناء فترات الضغط، والقدرات اللازمة لإجراء عمليات التقويم للأدوات المالية التي تتعامل معها والتحقق من صحة هذه العمليات؛

- معدل تكرار أداء هذه الأنشطة الرقابية؛

- مستوى الدقة المستهدف أن تحققه أدوات الرقابة؛

- الأدلة على أداء الأنشطة الرقابية؛

- توقيت معاملات الأدوات المالية الأساسية، على سبيل المثال ما إذا كانت قريبة من نهاية الفترة.

الإجراءات الأساس

٩٦- يشتمل تصميم الإجراءات الأساس على النظر فيما يلي:

- استخدام الإجراءات التحليلية[٢٣]—في حين أن الإجراءات التحليلية التي ينفذها المراجع من الممكن أن تكون فعّالة كإجراءات لتقييم المخاطر لتزويد المراجع بأدلة عن أعمال المنشأة، إلا أنها قد تكون أقل فاعلية كإجراءات أساس عند تنفيذها بمفردها. ويُعزى هذا إلى أن التفاعل المعقد بين العوامل المتحكمة في التقويم غالباً ما يُخفي أي اتجاهات غير عادية قد تنشأ.

- المعاملات غير الروتينية—يكون العديد من المعاملات المالية في صورة عقود متفاوض عليها بين المنشأة وطرف مقابل لها (تُعرف غالباً باسم "المعاملات خارج المنصة"). وطالما كانت معاملات الأدوات المالية غير روتينية وخارج الأنشطة المعتادة للمنشأة، قد يكون منهج المراجعة الأساسي الوسيلة الأكثر فاعلية لتحقيق أهداف المراجعة المخطط لها. وفي الحالات التي لا تُنفذ فيها معاملات الأدوات المالية بشكل روتيني، فإن استجابات المراجع للمخاطر المقيمة، بما في ذلك تصميم إجراءات المراجعة وتنفيذها، تراعي احتمالية افتقار المنشأة للخبرة في هذا المجال.

- توفر الأدلة—على سبيل المثال، عندما تستخدم المنشأة مصدر تسعير خارجي، قد لا يمكن الحصول على الأدلة المتعلقة بإقرارات القوائم المالية ذات الصلة من المنشأة.

- الإجراءات المنفذة في مجالات المراجعة الأخرى—قد توفر الإجراءات المنفذة في المجالات الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية أدلة على اكتمال معاملات الأدوات المالية. وقد تشتمل هذه الإجراءات على إجراء اختبارات لمقبوضات ومدفوعات النقد اللاحقة والبحث عن التزامات غير مسجلة.

- اختيار البنود لاختبارها—في بعض الحالات، تضم محفظة الأدوات المالية أدوات متفاوتة في مدى تعقيدها وخطرها. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من المفيد الاجتهاد في اختيار العينات.

---

[٢٣] تتطلب الفقرة ٦(ب) من معيار المراجعة (٣١٥) أن يقوم المراجع بتطبيق الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر للمساعدة في تقييم مخاطر التحريف الجوهري من أجل توفير أساس لتصميم الاستجابات للمخاطر المقيّمة وتنفيذها. وتتطلب الفقرة ٦ من معيار المراجعة (٥٢٠) "*الإجراءات التحليلية*" أن يستخدم المراجع الإجراءات التحليلية في تكوين استنتاج عام عن القوائم المالية. وقد تُطبّق أيضاً الإجراءات التحليلية في مراحل أخرى من المراجعة.

٩٧- على سبيل المثال، في حالة وجود ورقة مالية مضمونة بأصول، واستجابة لمخاطر التحريف الجوهري لمثل هذه الورقة المالية، قد ينظر المراجع في تنفيذ بعض إجراءات المراجعة التالية:

- الاطلاع المتمعن على الوثائق التعاقدية لفهم شروط الورقة المالية والضمان الرهني الأساسي وحقوق كل فئة من فئات حاملي الأوراق المالية.
- الاستفسار عن آلية الإدارة في تقدير التدفقات النقدية.
- تقويم معقولية الافتراضات، مثل معدلات الدفع المسبق ومعدلات التخلف عن الوفاء وشدة الخسائر.
- التوصل إلى فهم للطريقة المستخدمة لتحديد تتابع استحقاق التدفقات النقدية.
- مقارنة نتائج قياس القيمة العادلة بعمليات تقويم الأوراق المالية الأخرى التي تحتوي على شروط وضمانات رهنية أساسية مشابهة.
- إعادة تنفيذ العمليات الحسابية.

الاختبارات ثنائية الغرض

٩٨- رغم أن الغرض من اختبار أدوات الرقابة مختلف عن الغرض من اختبار التفاصيل، فقد يكون من الكفاءة تنفيذ كل منهما في ذات الوقت على سبيل المثال عن طريق ما يلي:

- إجراء اختبار لأدوات الرقابة واختبار للتفاصيل في نفس المعاملة (على سبيل المثال، اختبار ما إذا كان قد تم الالتزام بعقد من العقود الموقعة وما إذا كانت تفاصيل الأداة المالية قد تم ذكرها كما ينبغي في صحيفة موجزة؛ أو
- اختبار أدوات الرقابة عند اختبار آلية الإدارة في وضع تقديرات التقويم.

توقيت إجراءات المراجع[٢٤]

٩٩- بعد تقييم المخاطر المرتبطة بالأدوات المالية، يحدد فريق الارتباط توقيت الاختبارات المخطط أن تخضع لها أدوات الرقابة وإجراءات المراجعة الأساس. ويتباين توقيت إجراءات المراجعة المخطط لها تبعاً لعدد من العوامل، من بينها معدل تكرار عملية الرقابة، وأهمية النشاط الخاضع للرقابة، وخطر التحريف الجوهري ذي الصلة.

١٠٠- رغم أنه من الضروري تنفيذ معظم إجراءات المراجعة المتعلقة بالتقويم والعرض في نهاية الفترة، فقد يكون من المفيد اختبار إجراءات المراجعة المتعلقة بالإقرارات الأخرى مثل الاكتمال والوجود في الفترات الأولية. فعلى سبيل المثال، يمكن تنفيذ الاختبارات الخاصة بأدوات الرقابة في فترة أولية لأدوات الرقابة الأكثر روتينية، مثل أدوات الرقابة على تقنية المعلومات والتصاريح الخاصة بالمنتجات الجديدة. وقد يكون من الفعّال أيضاً اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على اعتماد المنتجات الجديدة عن طريق جمع الأدلة الخاصة بموافقة المستوى الإداري المعني على أداة مالية جديدة في فترة أولية.

١٠١- قد يجري المراجعون بعض الاختبارات على النماذج في تاريخ أولي، على سبيل المثال عن طريق مقارنة مخرج النموذج بمعاملات السوق. ومن بين الإجراءات الأولية الأخرى الممكنة للأدوات ذات المدخلات القابلة للرصد اختبار معقولية معلومات التسعير المقدمة من مصدر تسعير خارجي.

١٠٢- تخضع غالباً المجالات ذات الأحكام الأكثر أهمية للاختبار قرب نهاية الفترة أو عند انتهائها للأسباب الآتية:

- لأن عمليات التقويم قد تتغير بشكل كبير في فترة زمنية قصيرة، مما يصعّب مقارنة الأرصدة الأولية ومطابقتها مع المعلومات المقارنة في تاريخ قائمة المركز المالي؛
- لأن حجم معاملات الأدوات المالية التي تنخرط فيها المنشأة قد يزيد بين الفترة الأولية ونهاية العام؛
- لأن القيود في دفاتر اليومية اليدوية قد لا تتم إلا بعد انتهاء الفترة المحاسبية؛

[٢٤] تحدد الفقرات ١١ و١٢ و٢٢ و٢٣ من معيار المراجعة (٣٣٠) المتطلبات اللازمة عند قيام المراجع بتنفيذ إجراءات في فترة أولية وتشرح الكيفية التي يمكن بها استخدام مثل هذه الأدلة من أدلة المراجعة.

- لأنه قد تتم معاملات غير روتينية أو معاملات مهمة في وقت متأخر من الفترة المحاسبية.

الإجراءات المتعلقة بالاكتمال والدقة والوجود والحدوث والحقوق والواجبات

١٠٣- يمكن أن يُستخدم العديد من إجراءات المراجع لتناول عدد من الإقرارات. فعلى سبيل المثال، من شأن الإجراءات التي تتناول وجود رصيد من أرصدة الحسابات في نهاية الفترة أن تتناول أيضاً حدوث فئة من المعاملات، وقد تساعد أيضاً في تحديد حد فاصل مناسب لإجراء المعاملات. وهذا لأن الأدوات المالية تنشأ عن عقود قانونية وعن طريق التحقق من دقة تسجيل المعاملة يستطيع المراجع أيضاً أن يتحقق من وجودها، وأن يحصل على أدلة لدعم الإقرارات المتعلقة بالحدوث والحقوق والواجبات في ذات الوقت، وأن يؤكد أن المعاملات مسجلة في الفترة المحاسبية الصحيحة.

١٠٤- من بين الإجراءات التي قد تقدم أدلة مراجعة لدعم الإقرارات المتعلقة بالاكتمال والدقة والوجود ما يلي:

- المصادقة الخارجية[٢٥] للأرصدة المصرفية وعمليات التداول وكشوف أمناء الحفظ. ويمكن أن يتم ذلك عن طريق المصادقة المباشرة مع الطرف المقابل (بما في ذلك استخدام مصادقات المصارف)، حيث يُرسل رد إلى المراجع مباشرة. وبدلاً من ذلك، يمكن الحصول على هذه المعلومات من نُظُم الطرف المقابل من خلال موجز بيانات. ومتى تم ذلك، فقد ينظر المراجع عند تقويم إمكانية الاعتماد على الأدلة المتحصل عليها من المصادقة في أدوات الرقابة المطبقة لمنع التلاعب في نُظُم الحاسب الآلي التي يتم إرسال المعلومات من خلالها. وفي حالة عدم استلام المصادقات، فقد يستطيع المراجع الحصول على الأدلة عن طريق الاطلاع على العقود واختبار أدوات الرقابة ذات الصلة. ومع ذلك، فإن المصادقات الخارجية لا توفر في الغالب ما يكفي من أدلة المراجعة فيما يتعلق بالإقرار المتعلق بالتقويم لكنها قد تساعد في تحديد أي اتفاقات جانبية.

- الاطلاع بتمعّن على مطابقات الكشوف أو موجزات البيانات المستلمة من أمناء الحفظ بالسجلات الخاصة بالمنشأة. وقد يستلزم هذا تقويم أدوات الرقابة على تقنية المعلومات المطبقة في محيط آليات المطابقة الآلية وداخلها وتقويم ما إذا كانت بنود المطابقة مفهومة ومفصول فيها على نحو سليم.

- الاطلاع بتمعّن على قيود دفاتر اليومية وأدوات الرقابة على تسجيل مثل هذه القيود. وقد يساعد هذا على سبيل المثال فيما يلي:
    - o تحديد ما إذا كانت القيود قد قام بها موظفون آخرون غير المصرح لهم بالقيام بذلك.
    - o تحديد القيود غير المألوفة أو غير المناسبة في دفتر اليومية في نهاية الفترة، التي قد تكون ذات صلة بخطر الغش.

- قراءة كل عقد من العقود والاطلاع بتمعّن على الوثائق الداعمة لمعاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك السجلات المحاسبية، ومن ثمّ التحقق من الوجود ومن الحقوق والواجبات. فعلى سبيل المثال، قد يقوم المراجع بقراءة كل عقد من العقود المرتبطة بالأدوات المالية والاطلاع بتمعّن على الوثائق الداعمة، بما فيها القيود المحاسبية التي تمت عندما سُجّل العقد في البداية، وقد يطلع أيضاً بعد ذلك على القيود المحاسبية التي تمت لأغراض التقويم. ويتيح القيام بذلك للمراجع أن يقوّم ما إذا كانت التعقيدات الملازمة للمعاملة قد تم تحديدها وإظهار أثرها على أكمل وجه في الحسابات. ويلزم أن يقوم أشخاص يحظون بالخبرة المناسبة بالنظر في الترتيبات القانونية وما يرتبط بها من مخاطر للتأكد من وجود تلك الحقوق.

- اختبار أدوات الرقابة، على سبيل المثال عن طريق إعادة تنفيذ أدوات الرقابة.

- الاطلاع بتمعّن على نُظُم إدارة الشكاوى الخاصة بالمنشأة. فقد تؤدي المعاملات غير المسجلة إلى تخلف المنشأة عن أداء دفعة نقدية إلى طرف مقابل، وقد يتم اكتشاف تلك المعاملات عن طريق الاطلاع بتمعّن على الشكاوى المستلمة.

- الاطلاع بتمعّن على ترتيبات المقاصة الرئيسية لمعرفة الأدوات غير المسجلة.

---

[٢٥] يتناول معيار المراجعة (٥٠٥) "*المصادقات الخارجية*" استخدام المراجع لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠) ومعيار المراجعة (٥٠٠) "*أدلة المراجعة*". انظر أيضاً تنبيه مستشاري المجلس بشأن ممارسات المراجعة "قضايا الممارسات الناشئة فيما يتعلق باستخدام المصادقات الخارجية في مراجعة القوائم المالية"، الصادر في نوفمبر ٢٠٠٩.

١٠٥- تمثل هذه الإجراءات أهمية خاصة بالنسبة لبعض الأدوات المالية، مثل المشتقات أو الضمانات. وهذا لأن هذه الأدوات قد لا تكون باستثمارات مبدئية كبيرة، ما يعني أنه قد يكون من الصعب تحديد وجودها. فعلى سبيل المثال، تكون المشتقات المدمجة مُضمّنة غالباً في عقود لأدوات غير مالية قد لا يتم إدراجها في إجراءات المصادقة.

تقويم الأدوات المالية

متطلبات التقرير المالي

١٠٦- تستخدم غالباً أُطر العرض العادل للتقرير المالي تسلسلات هرمية للقيمة العادلة، على سبيل المثال التسلسلات الهرمية المستخدمة في المعايير الدولية للتقرير المالي ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة. ويعنى هذا أن حجم وتفاصيل الإفصاحات المطلوبة يزيد بزيادة مستوى عدم تأكد القياس. وقد يتطلب التمييز بين المستويات في التسلسل الهرمي ممارسة الحكم.

١٠٧- قد يرى المراجع أنه من المفيد التوصل إلى فهم لكيفية تعلق الأدوات المالية بالتسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وعادةً ما يزيد خطر التحريف الجوهري ومستوى إجراءات المراجعة المقرر تطبيقها بزيادة مستوى عدم تأكد القياس. وقد يكون استخدام مدخلات المستوى الثالث وبعض مدخلات المستوى الثاني من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة بمثابة دليل مفيد على مستوى عدم تأكد القياس. وتتباين مدخلات المستوى الثاني من تلك التي يمكن الحصول عليها بسهولة إلى تلك القريبة من مدخلات المستوى الثالث. ويقوّم المراجع الأدلة المتاحة ويفهم كلاً من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وخطر تحيز الإدارة في تصنيفها للأدوات المالية بالتسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

١٠٨- وفقاً لمعيار المراجعة (٥٤٠)،[٢٦] ينظر المراجع في سياسات التقويم الخاصة بالمنشأة ومنهجيتها لاختيار البيانات والافتراضات المستخدمة في منهجية التقويم. وفي العديد من الحالات، لا ينص إطار التقرير المالي المنطبق على منهجية التقويم. وفي هذه الحالة، تشمل الأمور التي قد تكون ذات صلة بفهم المراجع لكيفية قيام الإدارة بتقويم الأدوات المالية ما يلي، على سبيل المثال:

- ما إذا كان لدى الإدارة سياسة تقويم رسمية، وإذا كان الأمر كذلك، فهل أسلوب التقويم المستخدم للأداة المالية موثق كما ينبغي وفقاً لتلك السياسة؛
- تحديد النماذج التي قد ينجم عنها أكبر خطر للتحريف الجوهري؛
- كيفية نظر الإدارة في تعقيد تقويم الأداة المالية عند اختيار أسلوب تقويم معين؛
- ما إذا كان هناك خطر أكبر للتحريف الجوهري بسبب قيام الإدارة داخلياً بتطوير نموذج ما ليتم استخدامه لتقويم الأدوات المالية أو بسبب خروج الإدارة عن أسلوب تقويم شائع الاستخدام لتقويم أداة مالية معينة؛
- ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بمصدر تسعير خارجي؛
- ما إذا كان المشاركون في تطوير أسلوب التقويم وتطبيقه يتمتعون بالمهارات والخبرات المناسبة للقيام بذلك، بما في ذلك ما إذا كان قد تمت الاستعانة بأحد خبراء الإدارة؛
- ما إذا كانت هناك مؤشرات تدل على تحيز الإدارة في اختيار أسلوب التقويم الذي سيتم استخدامه.

[٢٦] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ٨(ج)

تقييم خطر التحريف الجوهري المرتبط بالتقويم

١٠٩- عند تقويم ما إذا كانت أساليب التقويم المستخدمة من جانب المنشأة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت هناك أدوات رقابة مطبقة على أساليب التقويم، فقد تشمل العوامل التي يقوم المراجع بالنظر فيها ما يلي:

- ما إذا كانت أساليب التقويم من الشائع استخدامها من جانب المشاركين الآخرين في السوق وما إذا كانت قد أثبتت فيما سبق أنها تقدم تقديراً يمكن الاعتماد عليه للأسعار المتحصل عليها من معاملات السوق؛
- ما إذا كانت أساليب التقويم تعمل كما هو مراد دون أي خلل في تصميمها، وخصوصاً في ظل الظروف القاسية، وما إذا كان قد تم التحقق بموضوعية من صحتها. ومن بين المؤشرات الدالة على وجود خلل عدم اتساق التحركات بالنسبة للأسس المرجعة؛
- ما إذا كانت أساليب التقويم تأخذ في الحسبان المخاطر الملازمة للأداة المالية الجاري تقويمها، بما في ذلك الجدارة الائتمانية للطرف المقابل، وخطر الائتمان الذاتي في حالة أساليب التقويم المستخدمة لقياس الالتزامات المالية؛
- كيفية معايرة أساليب التقويم وفقاً للسوق، بما في ذلك حساسية أساليب التقويم للتغير في المتغيرات؛
- ما إذا كانت متغيرات السوق والافتراضات يتم استخدامها بشكل متسق وما إذا كانت الأحوال الجديدة تبرر إدخال تغيير على أساليب التقويم أو متغيرات السوق أو الافتراضات المستخدمة؛
- ما إذا كانت تحليلات الحساسية تشير إلى أن عمليات التقويم ستتغير بشكل كبير في حالة حدوث تغيرات طفيفة فقط أو متوسطة في الافتراضات؛
- الهيكل التنظيمي، مثل وجود قسم داخلي مسؤول عن وضع النماذج لتقويم أدوات معينة، ولاسيّما عند استخدام مدخلات من المستوى الثالث. فعلى سبيل المثال، يُعد وجود وظيفة تُعنى بوضع النماذج وتشارك في دعم تسعير الصفقات أقل موضوعية من وظيفة منفصلة عملياً وتنظيمياً عن المكتب الأمامي؛
- كفاءة وموضوعية المسؤولين عن تطوير أساليب التقويم وتطبيقها، بما في ذلك الخبرة النسبية للإدارة في التعامل مع نماذج معينة قد يتم تطويرها حديثاً.

وقد يقوم المراجع أيضاً (أو الخبير الذي يستعين به المراجع) بشكل مستقل بتطوير أسلوب أو أكثر من أساليب التقويم لمقارنة ناتج هذا الأسلوب بناتج أساليب التقويم التي تستخدمها الإدارة.

المخاطر المهمة

١١٠- قد تؤدي آلية المراجع الخاصة بتقييم المخاطر إلى تحديد خطر أو أكثر من المخاطر المهمة فيما يتعلق بتقويم الأدوات المالية، عند وجود أي من الظروف الآتية:

- ارتفاع مستوى عدم تأكد القياس المرتبط بتقويم الأدوات المالية (على سبيل المثال، الأدوات ذات المدخلات غير القابلة للرصد).[٢٧]
- غياب الأدلة الكافية لدعم تقويم الإدارة لأدواتها المالية.
- عدم فهم الإدارة لأدواتها المالية أو عدم امتلاكها للخبرة اللازمة لتقويم مثل هذه الأدوات على نحو سليم، بما في ذلك القدرة على تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإدخال تعديلات على التقويم.
- عدم فهم الإدارة للمتطلبات المعقدة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بقياس الأدوات المالية والإفصاح عنها، وعجز الإدارة عن القيام بالاجتهادات اللازمة لتطبيق تلك المتطلبات كما ينبغي.
- أهمية التعديلات المدخلة على نواتج أساليب التقويم عندما يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إجراء هذه التعديلات أو عندما يسمح

[٢٧] عندما يرى المراجع أن ارتفاع مستوى عدم تأكد التقدير المرتبط بتقويم الأدوات المالية المعقدة ينشأ عنه خطر مهم، يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) أن ينفذ المراجع إجراءات أساس وأن يقوّم مدى كفاية الإفصاح عن عدم تأكد التقدير. انظر معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرات ١١ و١٥ و٢٠.

بإجرائها.

١١١- بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة، فبالإضافة إلى الإجراءات الأساس الأخرى التي يتم تنفيذها للوفاء بمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠)، يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠)[٢٨] أن يقوم المراجع بتقويم ما يلي:

(أ) كيف أخذت الإدارة في الحسبان الافتراضات أو النتائج البديلة، ولماذا رفضتها، أو كيف عالجت بطريقة أخرى عدم تأكد القياس عند إجراء التقدير المحاسبي؛

(ب) ما إذا كانت الافتراضات المهمة التي استخدمتها الإدارة معقولة؛

(ج) عزم الإدارة على تنفيذ إجراءات محددة وقدرتها على القيام بذلك، عندما يكون لذلك صلة بمدى معقولية الافتراضات المهمة التي استخدمتها الإدارة أو التطبيق المناسب لإطار التقرير المالي المنطبق.

١١٢- عندما تصبح الأسواق غير نشطة، فقد يؤدي التغير في الظروف إلى الانتقال من التقويم بسعر السوق إلى التقويم بنموذج، أو قد ينتج عن ذلك تغيير من استخدام نموذج معين إلى نموذج آخر. وقد يكون من الصعب الاستجابة للتغيرات في أحوال السوق إذا لم تكن لدى الإدارة سياسات مطبقة قبل حدوث هذه التغيرات. وقد تكون الإدارة مفتقرة أيضاً إلى الخبرة اللازمة لوضع نموذج بشكل عاجل، أو اختيار أسلوب التقويم الذي قد يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة. وحتى إذا كانت أساليب التقويم مستخدمة باستمرار، فإن ثمة حاجة إلى قيام الإدارة بالتحقق من استمرار مناسبة أساليب التقويم والافتراضات المستخدمة لتقويم الأدوات المالية. وفضلاً عن ذلك، ربما تكون أساليب التقويم قد تم اختيارها في أوقات كانت تتوفر فيها معلومات سوق معقولة، لكنها قد لا تقدم تقويمات معقولة في أوقات الشدة

١١٣- تزيد قابلية وقوع تحيز من جانب الإدارة، سواءً بشكل متعمد أو غير متعمد، تبعاً لعدم الموضوعية في التقويم ودرجة عدم تأكد القياس. فعلى سبيل المثال، قد تميل الإدارة إلى تجاهل افتراضات أو بيانات قابلة للرصد في السوق وتستخدم بدلاً منها نموذجاً خاصاً بها قامت بتطويره داخلياً إذا كان النموذج يعطي نتائج أفضل. وحتى في حالة عدم تعمد الغش، قد تكون هناك نزعة فطرية إلى الاجتهادات المنحازة إلى النتيجة الأكثر إيجابية في حالة وجود طائفة واسعة من النتائج، وليس إلى النقطة التي يمكن أن تُعد الأكثر اتساقاً ضمن هذه الطائفة من النتائج مع إطار التقرير المالي المنطبق. وقد يكون تغيير أسلوب التقويم من فترة إلى أخرى دون سبب واضح ومناسب للقيام بذلك مؤشراً على تحيز الإدارة. وبالرغم من أن تحيز الإدارة هو أحد السمات الملازمة للقرارات غير الموضوعية فيما يتعلق بتقويم الأدوات المالية، فإنه متى توفرت النية في التضليل، يكون تحيز الإدارة ذا طابع احتيالي.

وضع منهج للمراجعة

١١٤- عند اختبار كيفية قيام الإدارة بتقويم الأداة المالية واستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيمة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٤٠)،[٢٩] يتخذ المراجع واحداً أو أكثر من الإجراءات الآتية، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية:

(أ) اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها التقدير (بما في ذلك أساليب التقويم التي استخدمتها الإدارة في عمليات التقويم الخاصة بها).

(ب) اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي، جنباً إلى جنب مع تطبيق الإجراءات الأساس المناسبة.

(ج) تقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة.

(د) تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المراجع تقدم أدلة مراجعة بشأن التقدير المحاسبي.

ويرى العديد من المراجعين أن الجمع بين اختبار كيفية قيام الإدارة بتقويم الأداة المالية والبيانات التي استند إليها التقويم، واختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، سيكون منهجاً فعالاً وكفؤاً للمراجعة. وفي حين أن الأحداث اللاحقة قد توفر بعض الأدلة بشأن تقويم الأدوات المالية، فإنه قد يلزم مراعاة عوامل أخرى للتعامل مع أي تغير في أحوال السوق بعد تاريخ قائمة المركز المالي.[٣٠] وإذا كان المراجع غير قادر على اختبار

---

[٢٨] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ١٥(أ)-(ب)

[٢٩] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرات ١٢-١٤

[٣٠] تذكر الفقرات أ٦٣-أ٦٦ من معيار المراجعة (٥٤٠) أمثلة على بعض العوامل التي قد تكون ذات صلة.

كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير، فإنه قد يختار القيام بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ.

١١٥- كما هو موضح في القسم الأول، فبغية تقدير القيمة العادلة للأدوات المالية قد تقوم الإدارة بما يلي:

- استخدام معلومات من مصادر التسعير الخارجية؛
- جمع بيانات لتحديد تقدير خاص بها باستخدام مختلف الأساليب بما فيها النماذج؛
- تكليف خبير لوضع تقدير.

وفي الغالب، قد تستخدم الإدارة مزيجاً من هذه المناهج. فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى الإدارة آلية تسعير خاصة بها لكنها تستخدم مصادر التسعير الخارجية لتأييد القيم التي تحددها.

اعتبارات المراجعة عندما تستخدم الإدارة مصدراً من مصادر التسعير الخارجية

١١٦- قد تستعين الإدارة بمصدر تسعير خارجي، مثل خدمة تسعير أو وسيط، في تقويم الأدوات المالية للمنشأة. ويساعد فهم كيفية استخدام الإدارة للمعلومات وكيفية عمل خدمة التسعير المراجع في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة اللازمة ومداها.

١١٧- قد تكون الأمور الآتية ذات صلة في حالة استخدام الإدارة لمصدر تسعير خارجي:

- نوع مصدر التسعير الخارجي – تقوم بعض مصادر التسعير الخارجية بإتاحة المزيد من المعلومات عن آلياتها. فعلى سبيل المثال، تقدم خدمة التسعير غالباً معلومات عن منهجيتها وافتراضاتها وبياناتها المستخدمة في تقويم الأدوات المالية على مستوى فئات الأصول. وعلى النقيض، لا يقدم الوسطاء في الغالب أي معلومات، أو قد يقدمون معلومات محدودة، عن المدخلات والافتراضات المستخدمة في إعداد عروض الأسعار.

- طبيعة المدخلات المستخدمة وتعقيد أسلوب التقويم – تتباين إمكانية الاعتماد على الأسعار المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية تبعاً لإمكانية رصد المدخلات (ومن ثمّ، مستوى المدخلات في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة)، وتعقيد منهجية تقويم كل فئة خاصة من فئات الأوراق المالية أو الأصول. فعلى سبيل المثال، تكون إمكانية الاعتماد على سعر لأحد استثمارات أصول الملكية المتداولة بنشاط في سوق سائلة أعلى من إمكانية الاعتماد على سند شركة متداول في سوق سائلة ولم يتم تداوله في تاريخ القياس، وهذا بدوره أعلى في إمكانية الاعتماد عليه من الورقة المالية المضمونة بأصول والمُثمّنة باستخدام نموذج للتدفقات النقدية المخصومة.

- سمعة مصدر التسعير الخارجي وخبرته – على سبيل المثال، قد يكون مصدر التسعير الخارجي خبيراً في نوع معين من الأدوات المالية، ويُعرف بهذه الصفة، لكنه قد لا يكون على نفس المستوى من الخبرة في أنواع الأدوات المالية الأخرى. وقد تكون الخبرة السابقة للمراجع مع مصدر التسعير الخارجي أحد الأمور ذات الصلة أيضاً في هذا الشأن.

- موضوعية مصدر التسعير الخارجي – على سبيل المثال، إذا كان السعر الذي حصلت عليه الإدارة مقدماً من طرف مقابل مثل الوسيط الذي باع الأداة المالية للمنشأة، أو منشأة على علاقة قوية مع المنشأة الخاضعة للمراجعة، فقد لا يمكن الاعتماد على هذا السعر.

- أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة على استخدام مصادر التسعير الخارجية – تؤثر الدرجة التي تطبق بها الإدارة أدوات الرقابة لتقييم مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة من مصادر التسعير الخارجية على إمكانية الاعتماد على قياس القيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، قد تكون لدى الإدارة أدوات رقابة مطبقة:
    - للتحقق من مصدر التسعير الخارجي واعتماده، بما في ذلك النظر في سمعة هذا المصدر وخبرته وموضوعيته.
    - لتحديد اكتمال الأسعار والبيانات المرتبطة بالتسعير وملاءمتها ودقتها.

- أدوات الرقابة الخاصة بمصدر التسعير الخارجي – أدوات الرقابة والآليات المفروضة على عمليات تقويم فئات الأصول المهمة للمراجع. فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى مصدر التسعير الخارجي أدوات رقابة قوية بشأن كيفية تحديد الأسعار، بما في ذلك استخدام آلية ذات طابع رسمي تتيح للعملاء، في طرف البيع والشراء على السواء، التشكيك في الأسعار المستلمة من خدمة التسعير، عندما تدعمهم في ذلك

أدلة مناسبة، مما قد يمكّن مصدر التسعير الخارجي من تصحيح أسعاره باستمرار حتى تعكس على أكمل وجه المعلومات المتاحة للمشاركين في السوق.

١١٨- قد تشمل المناهج المحتملة لجمع الأدلة حول المعلومات المستلمة من مصادر التسعير الخارجية ما يلي:

- بالنسبة لمدخلات المستوى الأول، مقارنة المعلومات المستلمة من مصادر التسعير الخارجية بأسعار السوق القابلة للرصد.
- التحقق من الإفصاحات المقدمة من مصادر التسعير الخارجية حول أدوات الرقابة والآليات وأساليب التقويم والمدخلات والافتراضات الخاصة بها.
- اختبار أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة لتقييم إمكانية الاعتماد على المعلومات المستلمة من مصادر التسعير الخارجية.
- تنفيذ إجراءات لدى مصدر التسعير الخارجي لفهم واختبار أدوات الرقابة والآليات وأساليب التقويم والمدخلات والافتراضات المستخدمة لفئات الأصول أو الأدوات المالية محل الاهتمام.
- تقويم ما إذا كانت الأسعار المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية معقولة بالمقارنة مع الأسعار المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية الأخرى أو تقدير المنشأة أو التقدير الخاص بالمراجع.
- تقويم مدى معقولية أساليب التقويم والافتراضات والمدخلات.
- تقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لبعض الأدوات المالية التي سعّرها مصدر التسعير الخارجي وتقويم ما إذا كانت النتائج تقع ضمن مدى معقول من بعضها.
- الحصول على تقرير من مراجع المنشأة الخدمية يغطي أدوات الرقابة على التحقق من صحة الأسعار.[٣١]

١١٩- قد يوفر أيضاً الحصول على أسعار من مصادر تسعير خارجية متعددة معلومات مفيدة عن عدم تأكد القياس. فقد يشير وجود مدى واسع من الأسعار إلى ارتفاع درجة عدم تأكد القياس وقد يوحي كذلك بأن الأدوات المالية حساسة للتغيرات البسيطة في البيانات والافتراضات. وقد يشير وجود مدى ضيق إلى انخفاض درجة عدم تأكد القياس وقد يوحي بقلة الحساسية تجاه التغيرات في البيانات والافتراضات. ورغم أن الحصول على أسعار من مصادر متعددة قد يكون مفيداً، عند النظر في الأدوات المالية التي لها مدخلات مصنّفة في المستوى الثاني أو الثالث من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، على وجه الخصوص، فليس من المرجح أن يوفر الحصول على الأسعار من مصادر متعددة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في حد ذاته. ويُعزى ذلك إلى ما يلي:

(أ) أن ما يبدو أنه مصادر متعددة لمعلومات التسعير قد تتماثل جميعها في مصدر التسعير الأساسي الذي تستخدمه؛

(ب) أنه قد يكون من الضروري فهم المدخلات التي يستخدمها مصدر التسعير الخارجي في تحديد السعر لأجل تصنيف الأداة المالية في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

١٢٠- في بعض الحالات، قد لا يكون باستطاعة المراجع التوصل إلى فهم للآلية المستخدمة في تحديد السعر، بما في ذلك أية أدوات رقابة مفروضة على آلية تحديد مدى إمكانية الاعتماد على السعر، أو قد لا يكون مطلعاً على النموذج، بما في ذلك الافتراضات والمدخلات الأخرى المستخدمة. وفي مثل هذه الحالات، قد يقرر المراجع القيام بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة استجابة للخطر المقيّم.

اعتبارات المراجعة عند قيام الإدارة بتقدير القيم العادلة باستخدام أحد النماذج

١٢١- تتطلب الفقرة ١٣(ب) من معيار المراجعة (٥٤٠) أن يقوم المراجع، في حالة اختبار آلية الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية، بتقويم ما إذا كانت طريقة القياس المستخدمة مناسبة في ظل الظروف القائمة وما إذا كانت الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس الخاصة بإطار التقرير المالي المنطبق.

---

[٣١] قد تقدم بعض خدمات التسعير تقارير لمستخدمي بياناتها لتشرح لهم أدوات الرقابة الخاصة بها على بيانات التسعير، وبعبارة أخرى، تقدم لهم تقريراً معداً وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢) *"تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية"*. وقد تطلب الإدارة الحصول على مثل هذا التقرير، وقد ينظر المراجع في الحصول عليه، للتوصل إلى فهم لكيفية إعداد بيانات التسعير وتقويم ما إذا كان من الممكن الاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة لدى خدمة التسعير.

١٢٢- سواءً أكانت الإدارة قد استخدمت مصدراً من مصادر التسعير الخارجية، أو كانت تجري تقويماً خاصاً بها، فغالباً ما تُستخدم النماذج لتقويم الأدوات المالية، ولاسيّما عند استخدام مدخلات من المستوى الثاني والثالث في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وعند تحديد طبيعة إجراءات المراجعة المطبقة على النماذج وتوقيت هذه الإجراءات ومداها، قد ينظر المراجع في المنهجية والافتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج. وعند النظر في الأدوات المالية الأكثر تعقيداً كتلك التي تستخدم مدخلات المستوى الثالث، فقد يكون اختبار جميع العوامل الثلاثة مصدراً مفيداً للحصول على أدلة المراجعة. لكن عندما يكون النموذج بسيطاً ومتعارفاً عليه، مثل بعض العمليات الحسابية لأسعار السندات، فقد تكون أدلة المراجعة المتحصل عليها من التركيز على الافتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج أحد مصادر الأدلة الأكثر نفعاً.

١٢٣- يمكن اختبار النموذج باستخدام منهجين رئيسيين:

(أ) يمكن للمراجع اختبار نموذج الإدارة عن طريق النظر في مناسبة النموذج المستخدم ومعقولية الافتراضات والبيانات المستخدمة والدقة الحسابية؛ أو

(ب) يمكن للمراجع أن يضع تقديراً خاصاً به ثم يقارن تقويمه بتقويم المنشأة.

١٢٤- في حالة اعتماد تقويم الأدوات المالية على مدخلات غير قابلة للرصد (أي مدخلات من المستوى الثالث)، فإنه من بين الأمور التي قد ينظر فيها المراجع، على سبيل المثال، كيفية دعم الإدارة لما يلي:

- تحديد وخصائص المشاركين في السوق ذوي الصلة بالأداة المالية.
- كيفية تحديد المدخلات غير القابلة للرصد عند الإثبات الأولي.
- التعديلات التي أجرتها على الافتراضات الخاصة بها لتعكس وجهة نظرها في الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق استخدامها.
- ما إذا كانت قد أدمجت أفضل معلومات المدخلات المتاحة في ظل الظروف القائمة.
- عند الاقتضاء، كيف أن افتراضاتها تأخذ في الحسبان المعاملات المقارنة.
- تحليل الحساسية للنماذج عند استخدام مدخلات غير قابلة للرصد وما إذا كانت قد أُدخلت عليها تعديلات لعلاج عدم تأكد القياس.

١٢٥- إضافة إلى ذلك، يسترشد المراجع في اختباره لعمليات التقويم ونظره فيما إذا كانت تبدو معقولة عموماً بمعرفته بالصناعة ومعرفته باتجاهات السوق وفهمه لعمليات التقويم الخاصة بالمنشآت الأخرى (مع مراعاة السرية) ومؤشرات الأسعار الأخرى ذات الصلة. وإذا بدت التقويمات دائماً مبالغاً فيها أو متحفظة بشكل زائد عن الحد، فقد يكون ذلك مؤشراً على احتمال تحيز الإدارة.

١٢٦- متى كان هناك نقص في الأدلة الخارجية القابلة للرصد، فمن الأهمية بمكان إشراك المكلفين بالحوكمة على نحو مناسب لفهم خصوصية تقويمات الإدارة والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم هذه التقويمات. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الضروري للمراجع تقويم ما إذا كان هناك تحقق ونظر شامل في القضايا، بما في ذلك أية وثائق، على جميع المستويات الإدارية المعنية داخل المنشأة، بما في ذلك مع المكلفين بالحوكمة.

١٢٧- عندما تصبح الأسواق غير نشطة أو مختلة، أو عندما تكون المدخلات غير قابلة للرصد، فقد يزيد الطابع الاجتهادي لعمليات التقويم التي تنفذها الإدارة وتقل إمكانية التحقق من صحتها وبالتالي تقل إمكانية الاعتماد عليها. وفي مثل هذه الحالات، يمكن للمراجع أن يختبر النموذج بالجمع بين اختبار أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة، وتقويم تصميم النموذج وعمله، واختبار الافتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج، ومقارنة ناتجه بالمبلغ المحدد أو مدى المبالغ المقدر من المراجع أو بأساليب تقويم أخرى لأطراف ثالثة.[٣٢]

١٢٨- من المرجح أن يحصل المراجع أيضاً على أدلة لدعم الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عند اختبار المدخلات المستخدمة في منهجية التقويم الخاصة بالمنشأة.[٣٣] على سبيل المثال عندما تكون هذه المدخلات مُصنّفة في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، ستكون الإجراءات الأساس التي يتبعها المراجع لتقويم ما إذا كانت المدخلات المستخدمة في أسلوب التقويم الخاص بالمنشأة (أي

---

[٣٢] توضح الفقرة ١٣(د) من معيار المراجعة (٥٤٠) المتطلبات اللازمة عندما يضع المراجع مدى لتقويم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة. وفي بعض الظروف، قد تُعد أساليب التقويم التي يقوم بتطويرها أطراف ثالثة ويقوم المراجع باستخدامها عملاً من أعمال الخبير الذي استعان به المراجع وبالتالي تخضع للمتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٦٢٠).

[٣٣] انظر على سبيل المثال، الفقرة ١٥ من معيار المراجعة (٥٤٠) لمعرفة المتطلبات ذات الصلة بتقويم المراجع لافتراضات الإدارة فيما يتعلق بالمخاطر المهمة.

مدخلات المستوى الأول والمستوى الثاني والمستوى الثالث) مدخلات مناسبة، وستكون الاختبارات الخاصة بتحليل الحساسية الخاص بالمنشأة، ذات أهمية لقيام المراجع بتقويم ما إذا كانت الإفصاحات تحقق العرض العادل.

تقويم ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة من جانب الإدارة معقولة

١٢٩- قد يُعتبر أي افتراض مُستخدم في النموذج مهماً إذا كان التباين المعقول في الافتراض من شأنه أن يؤثر بشكل جوهري على قياس الأداة المالية.[٣٤] وربما تكون الإدارة قد نظرت في افتراضات أو نتائج بديلة عن طريق إجراء تحليل للحساسية. ويؤثر مدى افتقار الافتراضات إلى الموضوعية في تقديرها على درجة عدم تأكد القياس وقد يدفع ذلك المراجع إلى استنتاج وجود خطر مهم، على سبيل المثال في حالة استخدام مدخلات من المستوى الثالث.

١٣٠- قد تشتمل إجراءات المراجعة المُنفّذة لاختبار الافتراضات التي استخدمتها الإدارة، بما في ذلك الافتراضات المستخدمة كمدخلات في النموذج، على تقويم ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد أدمجت مدخلات السوق في وضع الافتراضات، وإذا كان الأمر كذلك فكيف أدمجتها، حيث يُفضّل عموماً السعي لزيادة استخدام المدخلات القابلة للرصد ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير القابلة للرصد؛
- ما إذا كانت الافتراضات متّسقة مع أحوال السوق القابلة للرصد ومع خصائص الأصل المالي أو الالتزام المالي؛
- ما إذا كانت مصادر افتراضات المشاركين في السوق ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، وكيفية اختيار الإدارة للافتراضات التي ستستخدمها عندما يوجد عدد من افتراضات السوق المختلفة؛
- ما إذا كانت تحليلات الحساسية تشير إلى أن التقويمات ستتغير بشكل كبير في حالة حدوث تغيرات طفيفة فقط أو متوسطة في الافتراضات.

راجع الفقرات أ٧٧ إلى أ٨٣ من معيار المراجعة (٥٤٠) للاطلاع على المزيد من الاعتبارات ذات الصلة بتقويم الافتراضات التي تستخدمها الإدارة.

١٣١- يعتمد نظر المراجع في الاجتهادات المتعلقة بالمستقبل على المعلومات التي كانت متاحة في وقت القيام بالاجتهاد، إذ قد تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير متّسقة مع الاجتهادات التي كانت معقولة في وقت القيام بها.

١٣٢- في بعض الحالات، قد يتم تعديل معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة الحالية لمراعاة حالات عدم التأكد التي ينطوي عليها التقويم، بدلاً من تعديل كل افتراض. وفي مثل هذه الحالات، قد تركز إجراءات المراجع على معدل الخصم، عن طريق النظر إلى تداول ملحوظ في ورقة مالية مشابهة للمقارنة بين معدلي الخصم المستخدمين أو بوضع نموذج مستقل لحساب معدل الخصم ومقارنته بالمعدل الذي استخدمته الإدارة.

اعتبارات المراجعة عندما تستعين المنشأة بأحد خبراء الإدارة

١٣٣- على نحو ما جرت مناقشته في القسم الأول، قد تقوم الإدارة بتكليف خبير تقويم لتقويم بعض أوراقها المالية أو كلها. وقد يكون هؤلاء الخبراء وسطاء أو مصارف استثمارية أو خدمات تسعير تقدم أيضاً خدمات تقويم بواسطة الخبراء أو غير ذلك من مكاتب التقويم المتخصصة.

١٣٤- تنص الفقرة ٨ من معيار المراجعة (٥٠٠) على متطلبات للمراجع عند تقويمه للأدلة المقدمة من خبير قامت الإدارة بتكليفه. ويعتمد مدى الإجراءات التي يتخذها المراجع فيما يتعلق بالخبير الذي تستعين به الإدارة والعمل الذي قام به على أهمية هذا العمل لأغراض المراجع. ويساعد تقويم مناسبة العمل الذي قام به الخبير الذي استعانت به الإدارة المراجع في تقييم ما إذا كانت الأسعار أو التقويمات المقدمة من ذلك الخبير تقدم ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم التقويمات. ومن أمثلة الإجراءات التي قد يتخذها المراجع ما يلي:

- تقويم كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته، على سبيل المثال، علاقته بالمنشأة؛ وسمعته ومركزه في السوق؛ وخبرته في الأنواع المعينة من الأدوات؛ وفهمه لإطار التقرير المالي ذي الصلة المنطبق على التقويمات؛
- التوصل إلى فهم للعمل الذي قام به الخبير الذي استعانت به الإدارة، على سبيل المثال عن طريق تقييم مناسبة أساليب التقويم

[٣٤] انظر معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة أ١٠٧.

المستخدمة ومتغيرات السوق والافتراضات الرئيسية المستخدمة في أساليب التقويم؛

- تقويم مناسبة استخدام عمل ذلك الخبير كدليل للمراجعة. وعند هذه النقطة، يكون التركيز على مناسبة عمل الخبير على مستوى كل أداة مالية على حدة. وبالنسبة لعينة من الأدوات ذات الصلة، قد يكون من المناسب وضع تقدير بشكل مستقل (انظر الفقرات ١٣٦ إلى ١٣٧ المتعلقة بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ)، باستخدام بيانات وافتراضات مختلفة، ثم مقارنة ذلك التقدير بتقدير الخبير الذي استعانت به الإدارة؛

- قد يتم اتباع إجراءات أخرى من بينها ما يلي:

  o نمذجة افتراضات مختلفة لاستنباط افتراضات في نموذج آخر، ثم النظر في مدى معقولية تلك الافتراضات المستنبطة.

  o مقارنة المبالغ المحددة المقدرة من الإدارة بالمبالغ المحددة المقدرة من المراجع لتحديد ما إذا كانت تقديرات الإدارة أعلى أو أقل باستمرار.

١٣٥- قد يقوم الخبير الذي تستعين به الإدارة بوضع أو تحديد افتراضات لمساعدة الإدارة في تقويم أدواتها المالية. وتصير هذه الافتراضات عند استخدام الإدارة لها من افتراضات الإدارة ويجب على المراجع النظر فيها بنفس طريقة نظره في افتراضات الإدارة الأخرى.

تقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ

١٣٦- قد يضع المراجع أسلوب تقويم ويعدّل المدخلات والافتراضات المستخدمة في أسلوب التقويم لتحديد مدى من المبالغ لاستخدامه في تقويم معقولية تقويم الإدارة. وقد تساعد الفقرات ١٠٦ إلى ١٣٥ من هذه المذكرة المراجع في القيام بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ. ووفقاً لمعيار المراجعة (٥٤٠)،[٣٥] إذا استخدم المراجع افتراضات أو منهجيات تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة، يجب عليه أن يتوصل إلى فهم كافٍ لافتراضات الإدارة أو منهجياتها لإثبات أن مدى المبالغ المقدر من المراجع يأخذ في الحسبان المتغيرات ذات الصلة ولتقويم أي اختلافات مهمة عن تقويم الإدارة. وقد يرى المراجع أنه من المفيد الاستعانة بعمل أحد خبرائه لتقويم معقولية تقويم الإدارة.

١٣٧- في بعض الحالات، قد يخلص المراجع إلى أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من الأدلة من سعيه للتوصل إلى فهم لافتراضات الإدارة أو منهجيتها، على سبيل المثال عندما يستخدم أحد مصادر التسعير الخارجية نماذج وبرمجيات مُعدّة داخلياً ولا يُسمح له بالاطلاع على المعلومات ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالات، قد لا يستطيع المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن التقويم إذا كان المراجع غير قادر على تنفيذ إجراءات أخرى للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري، كالقيام على سبيل المثال بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة.[٣٦] ويوضح معيار المراجعة (٧٠٥)[٣٧] الآثار المترتبة على عجز المراجع عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

عرض الأدوات المالية والإفصاح عنها

١٣٨- تشمل مسؤوليات الإدارة إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.[٣٨] تتطلب أُطُر التقرير المالي في الغالب تقديم إفصاحات في القوائم المالية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من القيام بتقييمات ذات مغزى لتأثيرات أنشطة الأدوات المالية للمنشأة، بما في ذلك المخاطر وحالات عدم التأكد المرتبطة بهذه الأدوات المالية. وتزداد أهمية الإفصاحات المتعلقة بتحيز الإدارة بزيادة عدم تأكد قياس الأدوات المالية وتتأثر أيضاً بالمستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

١٣٩- عند تعبير الإدارة عن أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإنها تقوم صراحةً أو ضمناً بتقديم إقرارات بشأن عرض والإفصاح عن مختلف عناصر الأدوات المالية وما يرتبط بها من إفصاحات. وتشمل الإقرارات المتعلقة بالعرض والإفصاح:

(أ) الحدوث والحقوق والواجبات—أن تكون الأحداث والمعاملات والأمور الأخرى المفصح عنها قد حدثت وأن تكون متعلقة بالمنشأة.

---

٣٥ معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ١٣(ج)

٣٦ معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ١٣(د)

٣٧ معيار المراجعة (٧٠٥) "*التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل*"

٣٨ انظر الفقرتين ٤ و٢أ من معيار المراجعة (٢٠٠).

(ب) الاكتمال—أن تكون جميع الإفصاحات التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد تم تضمينها.

(ج) التصنيف والقابلية للفهم—أن تكون المعلومات المالية معروضة وموضحة بشكل مناسب، وأن تكون الإفصاحات مُعبّر عنها بوضوح.

(د) الدقة والتقويم—أن تكون المعلومات المالية وغيرها من المعلومات مفصح عنها بطريقة عادلة وبالقدر المناسب.

وتُصمّم إجراءات المراجع المتعلقة بمراجعة الإفصاحات مع مراعاة هذه الإقرارات.

الإجراءات المتعلقة بعرض الأدوات المالية والإفصاح عنها

١٤٠- فيما يتعلق بعرض الأدوات المالية والإفصاح عنها، تشمل المجالات التي لها أهمية خاصة ما يلي:

- تتطلب أُطُر التقرير المالي عادةً إفصاحات إضافية بشأن التقديرات، وما يرتبط بها من مخاطر وحالات عدم تأكد، لتكملة وشرح الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات. وقد يحتاج المراجع إلى التركيز على الإفصاحات المتعلقة بالمخاطر وتحليلات الحساسية. وقد توفر المعلومات المتحصل عليها أثناء إجراءات المراجع لتقييم المخاطر واختباره لأنشطة الرقابة أدلة تتيح للمراجع أن يتوصل لاستنتاج بشأن ما إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية مستوفية لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال بشأن:
  - أهداف المنشأة واستراتيجياتها لاستخدام الأدوات المالية، بما في ذلك السياسات المحاسبية المُعلن عنها للمنشأة؛
  - إطار الرقابة الخاص بالمنشأة لإدارة مخاطرها المرتبطة بالأدوات المالية؛
  - المخاطر وحالات عدم التأكد المرتبطة بالأدوات المالية.
- يمكن استقاء المعلومات من نُظُم خارج نُظُم التقرير المالي التقليدية، مثل نُظُم المخاطر. ومن أمثلة الإجراءات التي قد يختار المراجع تنفيذها استجابة للمخاطر المقيّمة فيما يتعلق بالإفصاحات اختبار ما يلي:
  - الآلية المستخدمة لاستنباط المعلومات المفصح عنها؛
  - الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على البيانات المستخدمة في إعداد الإفصاحات.
- فيما يتعلق بالأدوات المالية المنطوية على خطر مهم،[٣٩] فحتى عندما تكون الإفصاحات مُعدّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، قد يخلص المراجع إلى عدم كفاية الإفصاح عن عدم تأكد التقدير في ضوء الظروف والحقائق القائمة وبالتالي إلى أن القوائم المالية قد لا تحقق العرض العادل. ويقدم معيار المراجعة (٧٠٥) توجيهات بشأن الآثار المنعكسة على رأي المراجع عندما يعتقد المراجع أن الإفصاحات المقدمة من الإدارة في القوائم المالية غير كافية أو مضلِّلة.
- قد ينظر المراجعون أيضاً فيما إذا كانت الإفصاحات كاملة وقابلة للفهم، فعلى سبيل المثال، قد يتم تضمين جميع المعلومات ذات الصلة في القوائم المالية (أو التقارير المرفقة بها) لكن الجمع بينها قد لا يكون كافياً لتمكين مستخدمي القوائم المالية من التوصل إلى فهم للمركز المالي أو قد لا تكون هناك إفصاحات نوعية كافية لوضع المبالغ المسجلة في القوائم المالية في السياق السليم. وعلى سبيل المثال، فحتى عندما تقوم المنشأة بإدراج تحليلات للحساسية، فقد لا يوضح الإفصاح بشكل تام المخاطر وحالات عدم التأكد التي قد تنشأ بسبب التغيرات في التقويم، والتأثيرات المحتملة على التعهدات المتعلقة بالديون، ومتطلبات الضمانات الرهنية، وسيولة المنشأة. وينص معيار المراجعة (٢٦٠)[٤٠] على متطلبات وتوجيهات بشأن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، بما في ذلك وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية والإفصاحات في القوائم المالية.

١٤١- يُعد النظر في مناسبة العرض، المتعلق على سبيل المثال بالتصنيف على المدى القصير والمدى الطويل، عند الاختبار الأساس للأدوات المالية ذا صلة بتقويم المراجع للعرض والإفصاح.

اعتبارات المراجعة ذات الصلة الأخرى

---

٣٩ تتطلب الفقرة ٢٠ من معيار المراجعة (٥٤٠) أن يتخذ المراجع إجراءات إضافية بشأن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة لتقويم مدى كفاية الإفصاح عن عدم تأكد تقديرها في القوائم المالي في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

٤٠ معيار المراجعة (٢٦٠) "*الاتصال بالمكلفين بالحوكمة*"

الإفادات المكتوبة

١٤٢- يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) أن يحصل المراجع على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانوا يعتقدون أن الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية هي افتراضات معقولة.[٤١] وينص المعيار (٥٨٠)[٤٢] على أنه بالإضافة إلى تلك الإفادات المطلوبة، فإنه إذا رأى المراجع أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو إقرار معين أو أكثر في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب تلك الإفادات المكتوبة الأخرى. وبناءً على حجم أنشطة القوائم المالية ودرجة تعقيدها، فقد تشمل أيضاً الإفادات المكتوبة المقدمة لدعم الأدلة الأخرى المتحصل عليها بشأن الأدوات المالية ما يلي:

- أهداف الإدارة فيما يتعلق بالأدوات المالية، ومثال ذلك ما إذا كانت هذه الأدوات تُستخدم لأغراض التحوط أو إدارة الأصول/الالتزامات أو الاستثمار؛
- الإفادات بشأن مناسبة عرض القوائم المالية، ومثال ذلك تسجيل معاملات الأدوات المالية كمبيعات أو معاملات تمويلية؛
- الإفادات بشأن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية عن الأدوات المالية، ومثال ذلك الإفصاح بأن:
  - السجلات تعكس جميع معاملات الأدوات المالية؛
  - جميع الأدوات المشتقة المدمجة قد تم تحديدها؛
- ما إذا كانت جميع المعاملات قد تمت على أساس تجاري وبالقيمة السوقية؛
- شروط المعاملات؛
- مناسبة تقويمات الأدوات المالية؛
- ما إذا كانت هناك أي اتفاقات جانبية مرتبطة بأية أدوات مالية؛
- ما إذا كانت المنشأة قد دخلت في أي خيارات مكتوبة؛
- نية الإدارة وقدرتها على اتخاذ إجراءات معينة؛[٤٣]
- ما إذا كانت الأحداث اللاحقة تتطلب إجراء تعديل على التقويمات والإفصاحات المتضمنة في القوائم المالية.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة وغيرهم

١٤٣- بسبب أوجه عدم التأكد المرتبطة بتقويم الأدوات المالية، فمن المرجح أن تكون التأثيرات المحتملة لأي مخاطر مهمة على القوائم المالية ذات أهمية من حيث الحوكمة. وقد يتواصل المراجع بشأن طبيعة وعواقب الافتراضات المهمة المستخدمة في قياسات القيمة العادلة، ودرجة عدم الموضوعية في وضع الافتراضات، وأهمية البنود المُقاسة بالقيمة العادلة بالنسبة للقوائم المالية ككل. وبالإضافة إلى ذلك، تُعد الحاجة لفرض أدوات رقابة مناسبة على التعهدات بالدخول في عقود الأدوات المالية وعلى آليات القياس اللاحقة من الأمور التي قد تنجم عنها حاجة للتواصل مع المكلفين بالحوكمة.

١٤٤- يتناول معيار المراجعة (٢٦٠) مسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أثناء مراجعة القوائم المالية. وفيما يتعلق بالأدوات المالية، فقد تشمل الأمور التي يلزم التواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- عدم فهم الإدارة لطبيعة أو مدى أنشطة الأدوات المالية أو المخاطر المرتبطة بتلك الأنشطة؛ أو

---

[٤١] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ٢٢. تنص الفقرة ٤ من معيار المراجعة (٥٨٠) "*الإفادات المكتوبة*" على أن الإفادات المكتوبة المقدمة من الإدارة لا توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من تلقاء نفسها بشأن أي من الأمور التي تتعامل معها. وفي حالة عجز المراجع عن الحصول بأية طريقة أخرى على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيمكن أن يشكّل ذلك قيداً على نطاق المراجعة قد تكون له انعكاسات على تقرير المراجع (انظر معيار المراجعة (٧٠٥) "*التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل*").

[٤٢] معيار المراجعة (٥٨٠)، الفقرة ١٣

[٤٣] تذكر الفقرة أ٨٠ من معيار المراجعة (٥٤٠) أمثلة على الإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل الظروف السائدة.

- أوجه القصور المهمة التي حددها المراجع أثناء المراجعة في تصميم أو عمل نُظُم الرقابة الداخلية أو إدارة المخاطر فيما يتعلق بأنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة؛[٤٤] أو
- الصعوبات المهمة التي تمت مواجهتها عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بعمليات التقويم التي أجرتها الإدارة أو الخبير الذي استعانت به، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة غير قادرة على التوصل إلى فهم لمنهجية التقويم والافتراضات والبيانات المستخدمة من قبل الخبراء الذين استعانت بهم، وعدم قيام الخبير بإتاحة هذه المعلومات للمراجع؛ أو
- الاختلافات المهمة في الأحكام والاجتهادات بين المراجع والإدارة أو الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بالتقويمات؛ أو
- التأثيرات المحتملة على القوائم المالية للمنشأة نتيجة المخاطر الجوهرية وحالات التعرض للمخاطر الأخرى التي يلزم الإفصاح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك عدم تأكد القياس المرتبط بالأدوات المالية؛ أو
- وجهات نظر المراجع بشأن مناسبة اختيار السياسات المحاسبية وعرض معاملات الأدوات المالية في القوائم المالية؛ أو
- وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتقرير المالي عن الأدوات المالية؛ أو
- عدم وجود سياسات شاملة وواضحة بشأن شراء الأدوات المالية وبيعها والاحتفاظ بها، بما في ذلك عدم وجود أدوات للرقابة التشغيلية وإجراءات لوسم الأدوات المالية بأنها أدوات للتحوط وعدم متابعة التعرض للمخاطر.

ويتباين التوقيت المناسب للتواصل تبعاً لظروف الارتباط؛ غير أنه قد يكون من المناسب الإبلاغ عن الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة في أقرب وقت ممكن عملياً إذا كان المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المراجع في التغلب على هذه الصعوبات، أو إذا كان من المرجح أن يؤدي ذلك إلى رأي معدل.

الاتصال بالسلطات التنظيمية وغيرها

١٤٥- في بعض الحالات، قد يكون المراجعون مطالبين بالاتصال،[٤٥] أو قد يروا أنه من المناسب الاتصال، بشكل مباشر بالسلطات التنظيمية أو سلطات الإشراف الاحترازي، إضافة إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، بشأن الأمور المتعلقة بالأدوات المالية. وقد يكون من المفيد استمرار هذا التواصل طوال عملية المراجعة. فعلى سبيل المثال، تسعى سلطات تنظيم القطاع المصرفي في بعض الدول إلى التعاون مع المراجعين لتبادل المعلومات حول عمل أدوات الرقابة وتطبيقها على أنشطة الأدوات المالية، والتحديات التي تظهر في تقويم الأدوات المالية الموجودة في الأسواق غير النشطة، والالتزام باللوائح. وقد يكون هذا التنسيق مفيداً للمراجع في تحديد مخاطر التحريف الجوهري.

---

[٤٤] يفرض معيار المراجعة (٢٦٥) "*إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة*" متطلبات ويقدم توجيهات بشأن إبلاغ الإدارة بأوجه القصور في الرقابة الداخلية، وإبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية. ويوضح هذا المعيار أن أوجه القصور في الرقابة الداخلية يمكن تحديدها أثناء إجراءات تقييم المخاطر التي يقوم بها المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) أو في أية مرحلة لاحقة من مراحل المراجعة.

[٤٥] على سبيل المثال، يتطلب معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل) "*مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية*" أن يقوم المراجع بتحديد ما إذا كانت هناك مسؤولية تتمثل في التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الذي يتم تحديد حدوثه أو الاشتباه في حدوثه إلى أطراف من خارج المنشأة. وإضافة إلى ذلك، قد تُفرض في العديد من الدول متطلبات بشأن تواصل المراجع مع المشرفين على القطاع المصرفي وغيرهم سواءً بمقتضى القانون أو بموجب متطلب إشرافي أو اتفاق أو بروتوكول رسمي.

الملحق

(راجع: الفقرة أ١٤)

أمثلة لأدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية

١- فيما يلي معلومات عامة وأمثلة لأدوات الرقابة التي قد توجد في منشأة تتعامل في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، سواءً لأغراض التداول أو الاستثمار؛ وليس المقصود أن تكون هذه الأمثلة شاملة وقد تؤسس المنشآت بيئات وآليات رقابية مختلفة بناءً على حجمها والصناعة التي تعمل فيها ومدى معاملات الأدوات المالية التي تقوم بها. ويمكن الاطلاع على المزيد من المعلومات المتعلقة باستخدام المصادقات على عمليات التداول وغرف المقاصة في الفقرتين ٢٥ و٢٦.

٢- وكما هو الحال في أي نظام رقابي، يلزم في بعض الأحيان مضاعفة أدوات الرقابة على مستويات رقابية مختلفة (على سبيل المثال، الوقائية والكاشفة ولغرض المتابعة) لتجنب خطر التحريف الجوهري.

بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة

الالتزام بالاستخدام الكفؤ للأدوات المالية

٣- إن درجة تعقيد بعض أنشطة الأدوات المالية قد تعني أنه لا يوجد سوى قلة من الأفراد داخل المنشأة يفهمون فهماً تاماً تلك الأنشطة أو يتمتعون بالخبرة اللازمة لتقويم الأدوات على أساس مستمر. ويؤدي استخدام الأدوات المالية دون توفر الخبرة ذات الصلة داخل المنشأة إلى زيادة خطر التحريف الجوهري.

مشاركة المكلفين بالحوكمة

٤- يقوم المكلفون بالحوكمة بالإشراف على الإدارة ويتفقون معها في تحديد مدى تقبل المنشأة للمخاطر عموماً ويشرفون على أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة. وتكون سياسات المنشأة لشراء الأدوات المالية وبيعها والاحتفاظ بها متماشية مع موقفها تجاه المخاطر وخبرة المشاركين في أنشطة الأدوات المالية. وقد تضع المنشأة أيضاً هياكل حوكمة وآليات رقابية تهدف إلى ما يلي:

(أ) إبلاغ المكلفين بالحوكمة بقرارات الاستثمار وتقييمات عدم تأكد جميع القياسات الجوهرية؛

(ب) تقويم مدى تقبل المنشأة للمخاطر عموماً عند انخراطها في معاملات الأدوات المالية.

الهيكل التنظيمي

٥- يمكن إدارة أنشطة الأدوات المالية إمّا بشكل مركزي أو غير مركزي. وتعتمد هذه الأنشطة وعملية اتخاذ القرارات المتعلقة بها اعتماداً كبيراً على تدفق المعلومات الإدارية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها والمقدمة في حينها. وتزداد صعوبة جمع هذه المعلومات تبعاً لعدد الأماكن التي تنتشر فيها المنشأة والأعمال التي تنخرط فيها. وقد تزداد مخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بأنشطة الأدوات المالية بزيادة عدم المركزية في أنشطة الرقابة. وينطبق ذلك بشكل خاص عندما يكون للمنشأة مقرات في مواقع مختلفة، بعضها ربما في دول أخرى.

تحديد الصلاحيات والمسؤوليات

سياسات الاستثمار والتقويم

٦- يمكّن تقديم الإرشاد والتوجيه، من خلال السياسات الواضحة والمعتمدة من المكلفين بالحوكمة لشراء الأدوات المالية وبيعها والاحتفاظ بها، الإدارة من إرساء نهج فعّال لتحمّل مخاطر الأعمال وإدارتها. وتكون هذه السياسات أكثر وضوحاً عندما تنص على أهداف المنشأة فيما يتعلق بأنشطة إدارة المخاطر، وبدائل الاستثمار والتحوط المتاحة لتحقيق هذه الأهداف، وعندما تعكس ما يلي:

(أ) مستوى خبرة الإدارة؛

(ب) تطور نُظُم المتابعة والرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة؛

(ج) هيكل أصول/التزامات المنشأة؛

(د) قدرة المنشأة على الاحتفاظ بالسيولة واستيعاب خسائر رأس المال؛

(ه) أنواع الأدوات المالية التي تعتقد الإدارة أنها ستحقق أهدافها؛

(و) استخدامات الأدوات المالية التي تعتقد الإدارة أنها ستحقق أهدافها، على سبيل المثال ما إذا كان من الممكن استخدام المشتقات لأغراض المضاربة أم فقط لأغراض التحوط.

٧- قد تضع الإدارة سياسات تتماشى مع قدراتها على التقويم وقد تضع أدوات للرقابة لضمان الالتزام بهذه السياسات من جانب الموظفين المسؤولين عن التقويم الخاص بالمنشأة. وقد يشمل ذلك:

(أ) آليات لوضع المنهجيات المستخدمة في إعداد التقويمات والتحقق من صحة هذه المنهجيات، بما في ذلك كيفية معالجة عدم تأكد القياسات؛

(ب) سياسات تتعلق بتحقيق أقصى استخدام للمدخلات القابلة للرصد وأنواع المعلومات التي من المقرر جمعها لدعم عمليات تقويم الأدوات المالية.

٨- في المنشآت الأصغر، قد يكون من النادر التعامل في الأدوات المالية وقد تكون معرفة الإدارة وخبرتها محدودة. لكن وضع السياسات المتعلقة بالأدوات المالية يساعد المنشأة في تحديد مدى تقبلها للمخاطر والنظر فيما إذا كان الاستثمار في أدوات مالية بعينها يحقق هدفاً محدداً.

سياسات وممارسات الموارد البشرية

٩- قد تضع المنشآت سياسات تتطلب من الموظفين الرئيسيين، في المكتب الأمامي والمكتب الخلفي على السواء، أخذ راحة إجبارية من مهام عملهم. ويُستخدم هذا النوع من الرقابة كوسيلة لمنع الغش واكتشافه، ولاسيّما إذا كان المشاركون في أنشطة التداول يقومون بعمليات تداول زائفة أو يسجلون المعاملات على نحو خاطئ.

الاستعانة بالمنشآت الخدمية

١٠- يمكن أن تستعين المنشآت أيضاً بمنشآت خدمية (على سبيل المثال مدراء الأصول) لشراء الأدوات المالية أو بيعها أو للاحتفاظ بسجلات معاملات المنشأة أو لتقويم الأدوات المالية. وقد تعتمد بعض المنشآت على هذه المنشآت الخدمية لتوفير أساس التقرير عن الأدوات المالية المحتفظ بها. ومع ذلك، ففي حالة عدم فهم الإدارة لأدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية، فقد لا يستطيع المراجع أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة للاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة في تلك المنشأة الخدمية. انظر معيار المراجعة ٤٠٢،[١] الذي يحدد متطلبات للمراجع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عندما تستعين المنشأة بخدمات منشأة خدمية واحدة أو أكثر.

١١- قد تؤدي الاستعانة بالمنشآت الخدمية إلى توطيد بيئة الرقابة على الأدوات المالية أو إضعافها. فعلى سبيل المثال، قد يكون العاملون في المنشأة الخدمية أكثر خبرة في الأدوات المالية من إدارة المنشأة أو قد تكون لديهم رقابة داخلية أكثر صرامة على التقرير المالي. وقد تسمح الاستعانة بالمنشأة الخدمية أيضاً بفصل أكبر في المهام والواجبات. لكن في المقابل، قد توجد في المنشأة الخدمية بيئة رقابة ضعيفة.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

١٢- توجد آلية المنشأة لتقييم المخاطر لغرض تحديد كيفية قيام الإدارة بتعيين مخاطر الأعمال الناجمة عن استخدامها للأدوات المالية، بما في ذلك كيفية قيام الإدارة بتقدير أهمية المخاطر وتقييم احتمالية حدوثها واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات التي ستتخذها لإدارة هذه المخاطر.

[١] معيار المراجعة (٤٠٢) "*اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية*"

١٣- وتشكل آلية المنشأة لتقييم المخاطر الأساس لكيفية قيام الإدارة بتحديد المخاطر التي سيتم إدارتها. وتهدف آليات تقييم المخاطر إلى ضمان قيام الإدارة بما يلي:

(أ) فهم المخاطر الملازمة لكل أداة مالية قبل دخول الإدارة في المعاملات عليها، بما في ذلك هدف الدخول في المعاملة وهيكلها (على سبيل المثال، الغرض الاقتصادي والتجاري من أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة)؛

(ب) إجراء ما يكفي من العناية الواجبة المتناسبة مع المخاطر المرتبطة بأدوات مالية معينة؛

(ج) متابعة المراكز المعلقة للمنشأة لفهم كيفية تأثير أحوال السوق على المخاطر التي تتعرض لها المنشأة؛

(د) تطبيق إجراءات للحد من التعرض للمخاطر أو تغييره عند اللزوم ولإدارة المخاطر المتعلقة بالسمعة؛

(ه) إخضاع هذه الآليات لمستوى صارم من الإشراف والمراجعة.

١٤- ينبغي أن يحقق الهيكل المطبق لمتابعة وإدارة التعرض للمخاطر ما يلي:

(أ) أن يكون مناسباً ومتسقاً مع موقف الإدارة تجاه المخاطر المحدد من المكلفين بالحوكمة؛

(ب) أن يحدد مستويات الاعتماد للتصريح بمختلف أنواع الأدوات المالية والمعاملات التي قد يتم الدخول فيها وأغراضها. وينبغي أن تعكس الأدوات المسموح بها ومستويات الاعتماد خبرة المشاركين في أنشطة الأدوات المالية، بما يدل على التزام الإدارة بالكفاءة؛

(ج) أن يضع حدوداً مناسبة لأكبر تعرض مسموح به لكل نوع من أنواع المخاطر (بما في ذلك الأطراف المقابلة المعتمدة). وقد تتباين مستويات التعرض المسموح به بناءً على نوع الخطر أو الطرف المقابل؛

(د) أن ينص على المتابعة الموضوعية والتي تُنفّذ في حينها للمخاطر المالية وأنشطة الرقابة؛

(ه) أن ينص على التقرير الموضوعي والذي يُقدم في حينه عن حالات التعرض والمخاطر ونتائج أنشطة الأدوات المالية في إدارة المخاطر؛

(و) أن يقوّم سجل الأداء السابق للإدارة في تقييم المخاطر المرتبطة بأدوات مالية معينة.

١٥- ترتبط أنواع المخاطر التي تواجهها المنشأة ومستوياتها ارتباطاً مباشراً بأنواع الأدوات المالية التي تتعامل معها، بما في ذلك مدى تعقيد هذه الأدوات وحجم الأدوات المالية المتداولة.

قسم إدارة المخاطر

١٦- قد تكون بعض المنشآت، على سبيل المثال المؤسسات المالية الكبرى التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، مطالبة بموجب الأنظمة أو اللوائح بإنشاء قسم لإدارة المخاطر أو قد تختار القيام بذلك طوعاً. ويكون هذا القسم منفصلاً عن الأقسام المسؤولة عن تنفيذ معاملات الأدوات المالية وإدارتها. ويتولى القسم مسؤولية التقرير عن أنشطة الأدوات المالية ومتابعتها، وقد يشتمل على لجنة رسمية معنية بالمخاطر يقوم بتشكيلها المكلفون بالحوكمة. ومن أمثلة المسؤوليات الرئيسية في هذا المجال ما يلي:

(أ) تطبيق سياسة إدارة المخاطر الموضوعة من قبل المكلفين بالحوكمة (بما في ذلك إجراء تحليلات للمخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة)؛

(ب) تصميم هياكل الحد من المخاطر وضمان تطبيق هذه الحدود في الواقع العملي؛

(ج) وضع سيناريوهات لأوقات الشدة وإخضاع المحافظ ذات المركز المفتوح لتحليل حساسية، بما في ذلك مراجعة التحركات غير المعتادة في المراكز؛

(د) مراجعة وتحليل منتجات الأدوات المالية الجديدة.

١٧- يمكن أن تنطوي الأدوات المالية على الخطر المصاحب لها المتمثل في احتمالية تكبد خسارة تتجاوز مبلغ قيمة الأداة المالية، إن وجد، المثبت في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال، قد يجبر الهبوط المفاجئ في سعر السوق لسلعة ما المنشأة على تكبد خسائر لإغلاق مركز آجل في تلك السلعة بسبب متطلبات الضمان الرهني أو الهامش. وفي بعض الحالات، قد تكون الخسائر المحتملة كبيرة بما يكفي لإثارة شكوك معتبرة حول قدرة المنشأة

على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تقوم المنشأة بإجراء تحليلات حساسية أو تحليلات للقيمة المعرضة للخطر لتقييم التأثيرات المستقبلية الافتراضية على الأدوات المالية المعرّضة لمخاطر السوق. لكن تحليل القيمة المعرضة للخطر لا يعكس بشكل كامل مدى المخاطر التي من الممكن أن تؤثر على المنشأة؛ وقد يكون تحليل الحساسية وتحليل السيناريوهات خاضعين أيضاً لبعض القيود.

١٨- يؤثر حجم وتطور أنشطة الأدوات المالية والمتطلبات التنظيمية ذات الصلة بها على نظر المنشأة فيما إذا كانت ستقوم بإنشاء قسم رسمي لإدارة المخاطر وعلى كيفية هيكلة هذا القسم. وفي المنشآت التي لم تقم بإنشاء قسم مستقل لإدارة المخاطر، على سبيل المثال المنشآت التي لديها عدد قليل نسبياً من الأدوات المالية أو التي لديها أدوات مالية أقل تعقيداً، قد تكون عملية التقرير عن أنشطة الأدوات المالية ومتابعتها أحد المكونات الداخلة ضمن مسؤولية قسم المحاسبة أو الشؤون المالية أو ضمن المسؤولية العامة للإدارة، وقد تشارك فيها لجنة رسمية معنية بالمخاطر قام بتشكيلها المكلفون بالحوكمة.

نُظُم معلومات المنشأة

١٩- يتمثل الهدف الرئيس لنظام المعلومات في أية منشأة في القدرة على إحصاء وتسجيل كافة المعاملات بدقة وتسويتها وتقويمها وتوفير المعلومات للمساعدة في إدارة مخاطر الأدوات المالية ومتابعة أدوات الرقابة. وقد تنشأ صعوبات داخل المنشآت التي تنخرط في كم كبير من الأدوات المالية، وخصوصاً إذا كان هناك العديد من النُظُم التي تفتقر إلى التكامل الجيد ويتم التواصل فيما بينها يدوياً دون وجود ما يكفي من أدوات الرقابة.

٢٠- قد تتطلب أدوات مالية معينة إدراج عدد كبير من القيود المحاسبية. ومع زيادة تطور أنشطة الأدوات المالية أو ارتفاع مستواها، يلزم أيضاً أن يزداد تطور نظام المعلومات. ومن بين القضايا الخاصة التي يمكن أن تنشأ فيما يتعلق بالأدوات المالية ما يلي:

(أ) عدم قدرة نُظُم المعلومات، وبخاصة للمنشآت الأصغر، على معالجة معاملات الأدوات المالية أو عدم تكوينها على نحو مناسب للقيام بذلك، ولاسيّما عندما لا يكون لدى المنشأة أية خبرة سابقة في التعامل مع الأدوات المالية. وقد يؤدي هذا إلى زيادة عدد المعاملات اليدوية التي قد تزيد من خطر الخطأ؛

(ب) التنوع المحتمل في الأنظمة اللازمة لمعالجة المعاملات الأكثر تعقيداً، والحاجة إلى إجراء مطابقات منتظمة فيما بينها، ولاسيّما عندما لا يوجد تواصل فيما بين الأنظمة أو عند احتمالية خضوعها لتدخلات يدوية؛

(ج) احتمالية تقويم المعاملات الأكثر تعقيداً أو إدارة مخاطرها، في حالة إجرائها فقط بواسطة عدد صغير من الأفراد، على جداول بيانات وليس على نُظُم المعالجة الرئيسية، واحتمالية زيادة سهولة المساس بأمن كلمات المرور الفعلي والمنطقي المحيط بتلك الجداول؛

(د) عدم فحص سجلات استثناءات النُظُم والمصادقات الخارجية وعروض أسعار الوسطاء، متى كانت متاحة، للتحقق من صحة القيود التي تنتجها النُظُم؛

(ه) الصعوبات في الرقابة على المدخلات الرئيسية في نظم تقويم الأدوات المالية والتحقق من هذه المدخلات، وخاصة إذا كان القائم بصون تلك النظم مجموعة المتداولين المعروفين باسم المكتب الأمامي أو مقدم خدمة خارجي و/أو إذا كانت المعاملات موضوع الرقابة والتقويم غير روتينية أو لا يتم التداول فيها بكثرة؛

(و) عدم القيام بتقويم تصميم ومعايرة النماذج المعقدة المستخدمة لمعالجة هذه المعاملات في البداية وعلى أساس دوري؛

(ز) احتمالية ألا تكون الإدارة قد قامت بإنشاء مكتبة للنماذج، مع تطبيق أدوات للرقابة على الوصول إلى كل نموذج وتغييره وصونه، من أجل الاحتفاظ بمسار مراجعة قوي لإصدارات النماذج المعتمدة ومنع الوصول إلى تلك النماذج أو تعديلها دون تصريح بذلك؛

(ح) الاستثمار غير المتناسب الذي قد يكون مطلوباً في نظم إدارة المخاطر والرقابة عليها، إذا كانت المنشأة تنفذ فقط عدداً محدوداً من معاملات الأدوات المالية، واحتمالية سوء فهم المخرجات من قبل الإدارة إذا لم تكن معتادة على هذه الأنواع من المعاملات؛

(ط) احتمالية الحاجة للحصول على نُظُم من أطراف ثالثة، على سبيل المثال من منشأة خدمية، لتسجيل معاملات الأدوات المالية أو معالجتها أو المحاسبة عنها أو إدارة مخاطرها على نحو مناسب، والحاجة إلى مطابقة المخرجات المقدمة من مقدمي الخدمة والتشكيك فيها؛

(ي) اعتبارات الأمن والرقابة الإضافية ذات الصلة باستخدام الشبكات الإلكترونية عندما تستخدم المنشأة التجارة الإلكترونية لإجراء معاملات الأدوات المالية.

٢١- تعمل نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي بمثابة مصدر معلومات مهم لتقديم الإفصاحات الكمية في القوائم المالية. ومع ذلك، يمكن أن تقوم المنشآت أيضاً بتطوير وصون نُظُم غير مالية يتم استخدامها لإعداد التقارير الداخلية ولإنتاج المعلومات التي يتم تضمينها في الإفصاحات النوعية، على سبيل المثال بشأن المخاطر وحالات عدم التأكد أو تحليلات الحساسية.

أنشطة الرقابة الخاصة بالمنشأة

٢٢- تهدف أنشطة الرقابة على معاملات الأدوات المالية إلى منع أو اكتشاف المشكلات التي تعوق المنشأة عن تحقيق أهدافها. وهذه الأهداف إما أن تكون ذات طبيعة تتعلق بالتشغيل أو الشؤون المالية أو إعداد التقارير أو الالتزام. ويتم تصميم أنشطة الرقابة على الأدوات المالية بما يتناسب مع تعقيد معاملات الأدوات المالية وحجمها وعادةً ما تشتمل على آلية تصريح مناسبة وفصل كافٍ في الواجبات وسياسات وإجراءات أخرى مصممة لضمان الوفاء بأهداف الرقابة الخاصة بالمنشأة. وقد تساعد مخططات سير الآليات في تحديد أدوات الرقابة التي تستخدمها المنشأة والأدوات الأخرى التي تفتقر إليها. وتركز هذه المذكرة على أنشطة الرقابة ذات الصلة بالاكتمال، والدقة والوجود، والتقويم، والعرض، والإفصاح.

التصريح

٢٣- يمكن أن يؤثر التصريح على إقرارات القوائم المالية بشكل مباشر وغير مباشر على السواء. فعلى سبيل المثال، فحتى في حالة تنفيذ إحدى المعاملات خارج نطاق سياسات المنشأة، فقد يتم تسجيلها والمحاسبة عنها رغم ذلك بدقة. لكن المعاملات غير المصرح بها يمكن أن تزيد بشكل كبير المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، مما يزيد إلى حد كبير خطر التحريف الجوهري لأن هذه المعاملات سيتم تنفيذها خارج نطاق نظام الرقابة الداخلية. وللتخفيف من حدة هذا الخطر، تقوم المنشآت غالباً بوضع سياسة واضحة بشأن نوعية المعاملات التي يمكن التداول فيها ومن يقوم بهذه المعاملات ثم يقوم مكتب خلفي في المنشأة بمتابعة الالتزام بهذه السياسة. ومن شأن متابعة أنشطة التداول التي يضطلع بها الأفراد، على سبيل المثال عن طريق مراجعة المعاملات كبيرة الحجم على غير العادة أو المكاسب أو الخسائر الكبيرة المتكبدة، أن تساعد الإدارة في ضمان الالتزام بسياسات المنشأة، بما في ذلك التصريح بأنواع المعاملات الجديدة، وتقويم ما إذا كانت قد وقعت حالات غش.

٢٤- وتتمثل وظيفة سجلات المنشأة الخاصة بإنشاء الصفقات في أن تحدد بوضوح طبيعة كل معاملة والغرض منها والحقوق والالتزامات الناشئة عن كل عقد من عقود الأدوات المالية، بما في ذلك وجوب إنفاذ العقود. وإضافة إلى المعلومات المالية الأساسية، مثل المبلغ الاسمي، تشتمل عادةً السجلات المكتملة والدقيقة بحد أدنى على ما يلي:

(أ) هوية المتداول؛

(ب) هوية الشخص القائم بتسجيل المعاملة (إذا لم يكن المتداول)، عند إنشاء المعاملة (بما في ذلك تاريخ ووقت المعاملة)، وكيفية تسجيلها في نُظُم معلومات المنشأة؛

(ج) طبيعة المعاملة والغرض منها، بما في ذلك ما إذا كانت قد تم إنشاؤها للتحوط من تعرض تجاري أساس أم لا.

الفصل في الواجبات

٢٥- يُعدّ الفصل في الواجبات وتوزيع العاملين أحد أنشطة الرقابة المهمة، وخاصة عندما يكونوا معرضين للتعامل مع الأدوات المالية. ويمكن تقسيم أنشطة الأدوات المالية إلى عدد من المهام، من بينها ما يلي:

(أ) تنفيذ المعاملة (التعامل). وفي المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، قد يقوم بتنفيذ هذه المهمة المكتب الأمامي؛

(ب) أداء المدفوعات النقدية وقبول المقبوضات النقدية (التسويات)؛

(ج) إرسال المصادقات على عمليات التداول ومطابقة الاختلافات بين سجلات المنشأة والردود من الأطراف المقابلة، إن وجدت؛

(د) تسجيل جميع المعاملات بشكل صحيح في السجلات المحاسبية؛

(هـ) متابعة حدود المخاطر. وفي المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، قد يضطلع بهذه المهمة قسم إدارة المخاطر؛

(و) متابعة المراكز وتقويم الأدوات المالية.

٢٦- تختار العديد من المؤسسات الفصل بين واجبات من يقومون بالاستثمار في الأدوات المالية، ومن يقومون بتقويم الأدوات المالية، ومن يقومون بتسوية الأدوات المالية، ومن يقومون بالمحاسبة عن/تسجيل الأدوات المالية.

٢٧- وإذا كانت المنشأة صغيرة لدرجة يتعذر معها تحقيق الفصل السليم في الواجبات، يكون دور الإدارة والمكلفين بالحوكمة في متابعة أنشطة الأدوات المالية ذا أهمية كبيرة.

٢٨- مما تتميز به الرقابة الداخلية في بعض المنشآت وجود قسم للتحقق المستقل من الأسعار. وتتولى هذه الإدارة مسؤولية التحقق بشكل منفصل من سعر بعض الأدوات المالية، وقد تستخدم في ذلك مصادر بيانات ومنهجيات وافتراضات بديلة. ويقدم التحقق المستقل من الأسعار نظرة موضوعية على التسعير الذي تم إجراؤه في جزء آخر من المنشأة.

٢٩- تتولى المكاتب الوسطى أو الخلفية في العادة المسؤولية عن وضع السياسات المتعلقة بالتقويم وضمان الالتزام بالسياسة. وقد تقوم المنشآت التي يكثر فيها استخدام الأدوات المالية بإجراء عمليات تقويم يومية لمحفظة أدواتها المالية ودراسة مساهمة كل عملية تقويم للأدوات المالية في الربح أو الخسارة كاختبار لمعقولية عمليات التقويم.

الاكتمال والدقة والوجود

٣٠- تمكن المطابقة المنتظمة لسجلات المنشأة بالسجلات الخارجية للمصارف وأمناء الحفظ المنشأة من ضمان تسجيل المعاملات بشكل سليم. ويُعد الفصل المناسب في الواجبات بين من يقومون بإجراء عمليات التداول ومن يقومون بمطابقتها عاملاً مهماً، وكذلك وضع آلية صارمة لمراجعة المطابقات وإجازة بنود المطابقة.

٣١- قد توضع أيضاً أدوات رقابة تتطلب أن يقوم المتداولون بتحديد ما إذا كانت هناك سمات فريدة للأدوات المالية المعقدة، كوجود مشتقات مدمجة على سبيل المثال. وفي مثل هذه الظروف، قد يوجد قسم منفصل يتولى تقويم معاملات الأدوات المالية المعقدة عند إنشائها (قد يُعرف هذا القسم باسم فريق الرقابة على المنتجات)، يعمل بالتعاون مع فريق مختص بالسياسات المحاسبية لضمان تسجيل المعاملة بشكل دقيق. ورغم أن المنشآت الأصغر قد لا تحتوي على فرق للرقابة على المنتجات، فقد توجد في المنشأة آلية مطبقة فيما يتعلق بمراجعة عقود الأدوات المالية المعقدة في وقت إنشائها لضمان المحاسبة عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

متابعة أدوات الرقابة

٣٢- تهدف أنشطة المتابعة المستمرة الخاصة بالمنشأة إلى اكتشاف وتصحيح أي أوجه قصور في فاعلية أدوات الرقابة على معاملات الأدوات المالية وتقويمها. ومن الأهمية بمكان أن يكون هناك إشراف ومراجعة كافيين لأنشطة الأدوات المالية داخل المنشأة. ويشمل هذا:

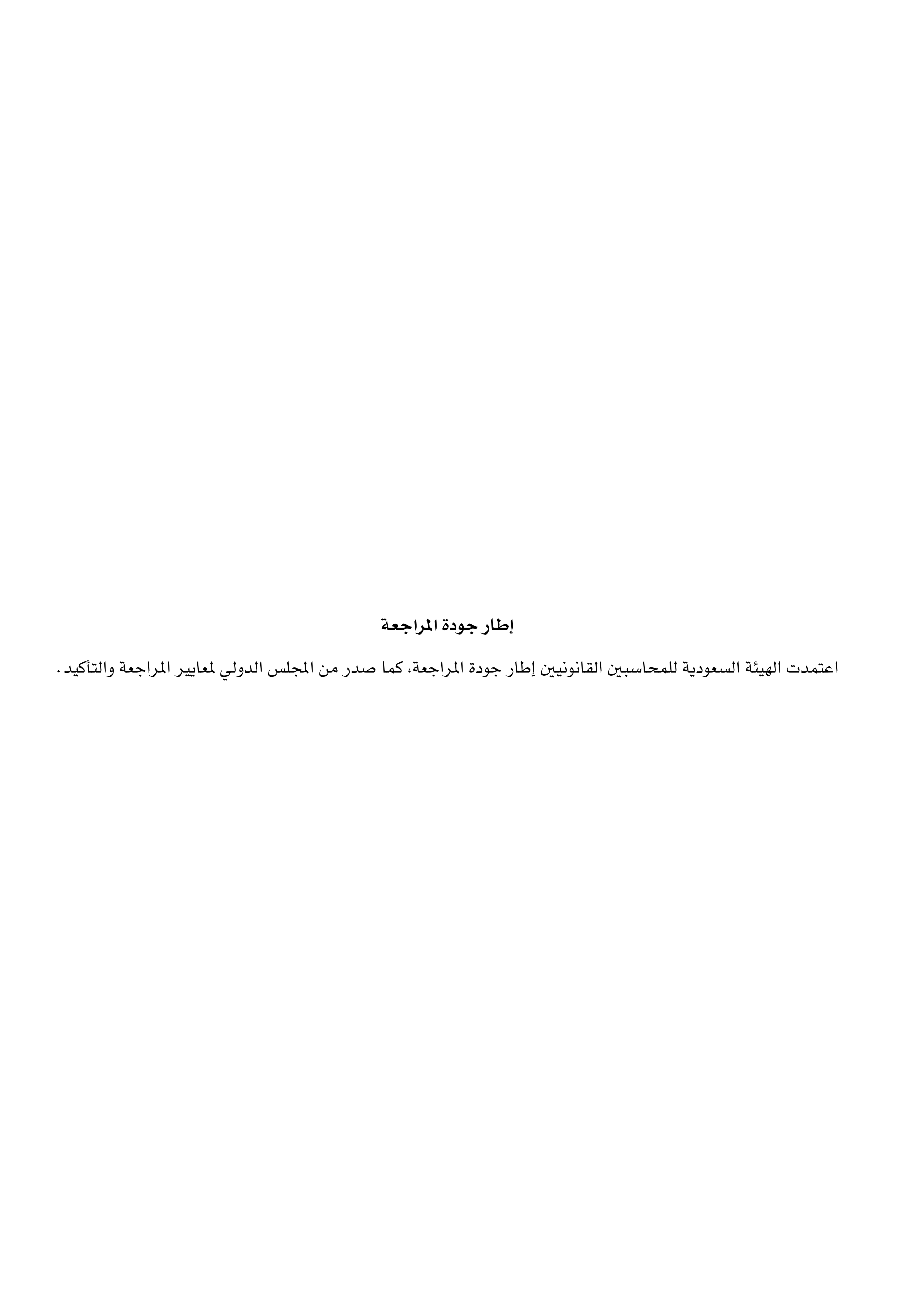
(أ) خضوع جميع أدوات الرقابة للمراجعة، على سبيل المثال متابعة الإحصائيات التشغيلية مثل عدد بنود المطابقة أو الفرق بين مصادر التسعير الداخلي والتسعير الخارجي؛

(ب) لزوم وجود أدوات رقابة صارمة على تقنية المعلومات ومتابعة تطبيق هذه الأدوات والتحقق من صحتها؛

(ج) ضرورة المطابقة كما ينبغي بين المعلومات الناتجة عن مختلف الآليات والنُظُم. فعلى سبيل المثال، تكون الفائدة من آلية التقويم محدودة في حالة عدم مطابقة الناتج من هذه الآلية بشكل سليم مع دفتر الأستاذ العام.

٣٣- في المنشآت الأكبر، تقوم نُظُم معلومات الحاسب المتطورة عادةً بتتبع أنشطة الأدوات المالية، ويتم تصميمها لضمان حدوث التسويات عند استحقاقها. وقد تقوم نُظُم الحاسب الأكثر تعقيداً بإنشاء تعليقات آلية على حسابات المقاصة لمتابعة حركات النقدية، ويتم تطبيق أدوات رقابة على عمليات المعالجة بغية ضمان ظهور أنشطة الأدوات المالية بشكل صحيح في سجلات المنشأة. وقد يتم تصميم نُظُم الحاسب بحيث تقوم بإعداد تقارير استثناءات لتنبيه الإدارة إلى الحالات التي لم تُستخدم فيها الأدوات المالية ضمن الحدود المصرح بها أو إذا لم تكن المعاملات المنفذة ضمن الحدود

المقررة للأطراف المقابلة المختارة. ومع ذلك، فحتى نُظُم الحاسب المتطورة قد لا تضمن اكتمال تسجيل معاملات الأدوات المالية. وبالتالي، تقوم الإدارات كثيراً بتطبيق إجراءات لزيادة احتمالية تسجيل جميع المعاملات.



إطار جودة المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إطار جودة المراجعة، كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد.

إطار جودة المراجعة:
العناصر الأساسية التي توفر بيئة مواتية لجودة المراجعة

رؤية مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد لإطار جودة المراجعة

تتمثل أهداف إطار جودة المراجعة فيما يلي:

- زيادة الوعي بالعناصر الأساسية لجودة المراجعة.
- تشجيع أصحاب المصلحة الرئيسيين على اكتشاف طرق جديدة لتحسين جودة المراجعة.
- تيسير إجراء حوارات أوسع بين أصحاب المصلحة الرئيسيين حول هذا الموضوع.

ويأمل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد أن يفضي الإطار إلى إجراء مناقشات واتخاذ إجراءات إيجابية لتحسين جودة المراجعة باستمرار.

ويُطلب من المراجعين الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير رقابة الجودة ذات الصلة المطبقة داخل مكاتب المراجعة، إضافة إلى الأخلاق المهنية والمتطلبات التنظيمية الأخرى. ولا يُعد الإطار بديلاً لمثل هذه المعايير، ولا يضع معايير إضافية أو ينص على متطلبات لأداء ارتباطات المراجعة.

توطئة

ينبغي أن تكون المعلومات المالية ملائمة وموفرة في الوقت المناسب ويمكن الاعتماد عليها للوفاء باحتياجات المستخدمين. وتتطلب الأنظمة واللوائح الوطنية، ويطلب أصحاب المصلحة في المنشآت، غالباً إجراء مراجعة خارجية لبعض عناصر المعلومات المالية لمنح مستخدمي المعلومات الثقة في إمكانية الوثوق بها. وحتى تحقق المراجعة الخارجية هدفها يجب أن يثق مستخدمو القوائم المالية المراجعة في أن المراجع قد أدى عمله وفقاً لمعيار مناسب وأنه قد أُجريت "مراجعة عالية الجودة".

ويكثر استخدام مصطلح "جودة المراجعة" في النقاشات بين أصحاب المصلحة، وفي اتصالات السلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير ومكاتب المراجعة وغيرها، وفي إعداد البحوث ووضع السياسات. وتُعد جودة المراجعة موضوعاً معقداً، وكما هو موضح في الملحق الأول، لا يوجد لها أي تعريف أو تحليل يحظى باعتراف عالمي.

ولهذا، وضع مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (المجلس) إطار جودة المراجعة (الإطار) الذي يوضح العوامل المتعلقة بالمدخلات والآلية والمخرجات التي تسهم في تحقيق جودة المراجعة على مستويات الارتباطات ومكاتب المراجعة والمستويات الوطنية، لعمليات مراجعة القوائم المالية. ويبين الإطار أيضاً أهمية التفاعلات المناسبة بين أصحاب المصلحة وأهمية مختلف العوامل المرتبطة بالسياق.

ويعتقد المجلس أن مثل هذا الإطار يخدم المصلحة العامة حيث إنه:

- سيشجع مكاتب المراجعة الوطنية والشبكات الدولية لمكاتب المراجعة وهيئات المحاسبة المهنية على إمعان النظر في كيفية تحسين جودة المراجعة وتحسين نشر المعلومات المتعلقة بجودة المراجعة؛
- سيرفع مستوى الوعي والفهم بالعوامل المهمة لجودة المراجعة بين أصحاب المصلحة؛
- سيمكّن أصحاب المصلحة من تحديد العوامل التي قد تستحق الاهتمام على سبيل الأولوية لتعزيز جودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يُستخدم الإطار لإحاطة المكلفين بالحوكمة علماً بجودة المراجعة وتشجيعهم على الاهتمام بأدوارهم في تعزيزها؛
- سيساعد في وضع المعايير، على كل من المستويين الدولي والوطني. فعلى سبيل المثال، سيستخدم المجلس الإطار عند مراجعته للمعيار الدولي لرقابة الجودة (١)[١] والمعايير الدولية للمراجعة. ويمكن أن يساعد الإطار أيضاً مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين ومجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبة في النظر في تحسين إصداراتهما الملزمة؛
- سييسر الحوار ويوطد علاقات العمل بين المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد وأصحاب المصلحة الرئيسيين وكذلك فيما بين أصحاب المصلحة أنفسهم؛
- سيحفّز البحث الأكاديمي في هذا الموضوع؛
- سيساعد دارسي المراجعة في التوصل إلى فهم أكثر شمولاً لأسس المهنة التي يطمحون للانضمام إليها.

[١] المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) "*رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة*"

الفهرس

نظرة عامة

١. يشتمل مصطلح **جودة المراجعة** على العناصر الأساسية التي تخلق بيئة تزيد إلى أقصى حد ممكن من ترجيح إجراء عمليات مراجعة عالية الجودة بصورة متسقة.

٢. يتمثل هدف مراجعة القوائم المالية في أن يكوّن المراجع رأياً في القوائم المالية بناءً على حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري، وأن يعد تقريراً بذلك وفقاً للنتائج التي توصل إليها. ويُرجّح أن تُنفذ عملية **المراجعة عالية الجودة** بواسطة فريق ارتباط:

- يتحلى بما هو مناسب من القيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية؛
- يكون على قدر كافٍ من المعرفة والمهارة والخبرة ولديه ما يكفي من الوقت المخصص لتأدية أعمال المراجعة؛
- يطبق آلية مراجعة صارمة وإجراءات لرقابة الجودة مستوفية للأنظمة واللوائح والمعايير المنطبقة؛
- يقدم تقارير نافعة وفي الوقت المناسب؛
- يتفاعل كما ينبغي مع أصحاب المصلحة المعنيين.

٣. تقع مسؤولية القيام بعمليات مراجعة عالية الجودة للقوائم المالية على عاتق المراجعين. غير أن جودة المراجعة تتحقق على أكمل وجه في بيئة يُقدَّم فيها الدعم من المشاركين في سلسلة إعداد التقرير المالي ويتفاعل فيها هؤلاء المشاركون فيما بينهم كما ينبغي.

٤. يهدف الإطار إلى رفع الوعي بالعناصر الأساسية لجودة المراجعة، وبالتالي فهو يشجع المراجعين ومكاتب المراجعة وأصحاب المصلحة الآخرين على تحدي أنفسهم في البحث عن المزيد مما يمكنهم القيام به لزيادة جودة المراجعة في البيئات الخاصة بكل منهم.

٥. ينطبق الإطار على أعمال المراجعة الخاصة بجميع المنشآت بغض النظر عن حجمها وطبيعتها ومدى تعقُّدها. وينطبق أيضاً على جميع مكاتب المراجعة بغض النظر عن حجمها، بما في ذلك مكاتب المراجعة التي تكون جزءاً من شبكة أو اتحاد. ولكن سمات جودة المراجعة الموضحة في هذا الإطار تتباين في أهميتها وتؤثر على جودة المراجعة بطرق مختلفة.

٦. يُطلب من المراجعين الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير رقابة الجودة ذات الصلة الخاصة بمكاتب المراجعة، إضافة إلى الأخلاق المهنية والمتطلبات التنظيمية الأخرى. ويتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)[٢] مسؤوليات المكاتب عن أنظمتها الخاصة برقابة جودة أعمال المراجعة. ولا يُعد الإطار بديلاً لمثل هذه المعايير، ولا يضع معايير إضافية أو ينص على متطلبات إجرائية لأداء ارتباطات المراجعة.

٧. في حين أن جودة كل عمل من أعمال المراجعة ستتأثر بالمدخلات والآليات والمخرجات والتفاعلات الموضحة في هذا الإطار، فإن إطار جودة المراجعة لا يكفي بحد ذاته لغرض تقويم جودة عمل معين من أعمال المراجعة. ويُعزى ذلك إلى ضرورة إمعان النظر في أمور مثل طبيعة وتوقيت ومدى أدلة المراجعة المتحصل عليها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري في منشأة بعينها، ومناسبة أحكام المراجعة ذات الصلة الصادرة، والالتزام بالمعايير ذات الصلة.

٨. يميز الإطار بين العناصر الآتية:

أ. المدخلات

ب. الآلية

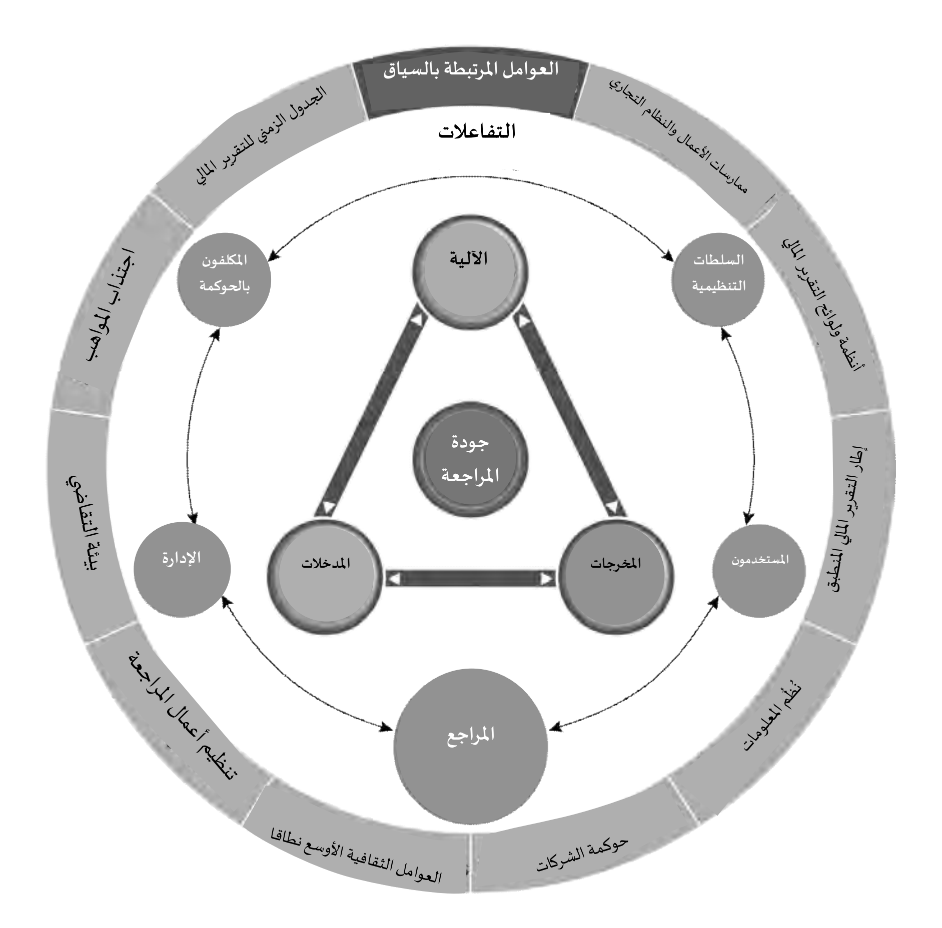
ج. المخرجات

د. التفاعلات الرئيسية داخل سلسلة إعداد التقرير المالي

هـ. العوامل المرتبطة بالسياق

ويمكن تصوير الإطار على النحو الآتي:

٢ يفرض المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) على مكاتب المراجعة أن تضع نظاماً لرقابة الجودة وتقوم بصونه لتزويدها بتأكيدات معقولة بأن المكتب وأفراده ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ وأن التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباط مناسبة في ظل الظروف المحيطة بها.



المدخلات

٩. تنقسم المدخلات إلى العوامل الآتية:

أ. قيم المراجعين وأخلاقهم المهنية ومواقفهم السلوكية، التي تتأثر بدورها بالثقافة السائدة داخل مكتب المراجعة؛

ب. معرفة المراجعين ومهاراتهم وخبراتهم والوقت الذي يُخصص لهم لإجراء المراجعة.

١٠. وداخل هذه العوامل، تنقسم السمات النوعية أيضاً بين تلك التي تنطبق بشكل مباشر على:

أ. مستوى ارتباطات المراجعة؛

ب. مستوى مكتب المراجعة، ومن ثمّ فهي تنطبق بشكل غير مباشر على جميع أعمال المراجعة التي ينفذها مكتب المراجعة؛

ج. المستوى الوطني (أو مستوى الأقاليم) وهكذا فهي تنطبق بشكل غير مباشر على جميع مكاتب المراجعة التي تعمل في تلك الدولة وعلى أعمال المراجعة التي تقوم بها.

١١. ويشرح الملحق الثاني بمزيد من التفصيل السمات النوعية الخاصة بعوامل المدخلات على مستويي الارتباطات والمكاتب والمستوى الوطني.

١٢. تتأثر مدخلات جودة المراجعة بالسياق الذي يتم فيه تنفيذ المراجعة والتفاعلات مع أصحاب المصلحة الرئيسيين والمخرجات. فعلى سبيل المثال، قد تفرض الأنظمة واللوائح (السياق) تقارير معينة (مُخرج) تؤثر على المهارات (مُدخل) المستغلة.

الآلية

١٣. تؤثر دقة آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة على جودة المراجعة. ويشرح الملحق الثاني بمزيد من التفصيل السمات النوعية لعامل الآلية على مستويي الارتباطات والمكاتب والمستوى الوطني.

المخرجات

١٤. تشمل المخرجات التقارير والمعلومات التي يعدها ويقدمها رسمياً طرف لطرف آخر، وأيضاً المخرجات التي تنتج عن آلية المراجعة التي لا تكون في الغالب مرئية لمن هم خارج المنشأة الخاضعة للمراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تشمل هذه المخرجات التحسينات الطارئة على ممارسات التقرير المالي الخاصة بالمنشأة والرقابة الداخلية على التقرير المالي، التي قد تنبثق عن النتائج التي خلص إليها المراجع.

١٥. يتم غالباً تحديد مخرجات المراجعة تبعاً للسياق، بما في ذلك المتطلبات التشريعية. وفي حين أنه يمكن لبعض أصحاب المصلحة أن يؤثروا على طبيعة المخرجات، فإنه يقل تأثير البعض الآخر. وفي حقيقة الأمر، يُعد تقرير المراجع المخرج الرئيسي لبعض أصحاب المصلحة، مثل المستثمرين في الشركات المدرجة.

التفاعلات الرئيسية داخل سلسلة إعداد التقرير المالي

١٦. يؤدي كل صاحب مصلحة في سلسلة إعداد التقرير المالي -بمفرده- دوراً مهماً في دعم ارتفاع جودة عملية التقرير المالي، غير أن طريقة تفاعل أصحاب المصلحة يمكن أن يكون لها أثر خاص على جودة المراجعة. وسوف تتأثر هذه التفاعلات، بما فيها الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، بالسياق الذي تُنفذ فيه المراجعة وهي تسمح بوجود علاقة ديناميكية بين المدخلات والمخرجات. فعلى سبيل المثال، يمكن للمناقشات التي تتم في مرحلة التخطيط بين المراجع ولجنة المراجعة في شركة مدرجة أن تؤثر على استغلال المهارات المتخصصة (مُدخل) وشكل ومضمون تقرير المراجع المقدم للمكلفين بالحوكمة (مُخرج). وفي المقابل، يمكن أن يكون هناك قرب شديد من الملاك في منشآت الأعمال ذات الملكية الخاصة خلال سير المراجعة. وفي هذه الظروف، قد تكون هناك اتصالات غير رسمية متكررة تسهم في تحقيق جودة المراجعة.

العوامل المرتبطة بالسياق

١٧. يوجد عدد من العوامل البيئية أو المرتبطة بالسياق، مثل الأنظمة واللوائح وحوكمة الشركات، التي يمكن أن تؤثر على طبيعة وجودة التقرير المالي، وبشكل مباشر أو غير مباشر، على جودة المراجعة. ويتعامل المراجعون، حيثما اقتضى الأمر، مع هذه العوامل عند تحديد أفضل طريقة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

١. عوامل المدخلات

١. يتطلب القيام بأعمال المراجعة عالية الجودة وجود مراجعين:

- يتحلون بما هو مناسب من القيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية؛
- على قدر كافٍ من المعرفة والمهارة والخبرة ولديهم ما يكفي من الوقت المخصص لتأدية أعمال المراجعة؛

٢. فيما يلي وصف للسمات الأساسية التي تؤثر على جودة المراجعة. وتنطبق هذه السمات على مستوى ارتباطات المراجعة ومستوى مكاتب المراجعة والمستوى الوطني (أو مستوى الأقاليم)[٣]. ويرد شرح كل سمة ومستوى في قسم منفصل.

١-١ **القيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية – مستوى الارتباطات** (راجع: الفقرات ٢-١٦ من الملحق الثاني)

٣. يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة[٤] مسؤولاً عن ارتباطات المراجعة ولذلك يُعد مسؤولاً بشكل مباشر عن جودة المراجعة. وإضافة إلى تحمل الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة المسؤولية عن أداء المراجعة، فإنه يؤدي دوراً بالغ الأهمية في ضمان تحلي فريق الارتباط بالقيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية اللازمة لدعم القيام بعملية مراجعة عالية الجودة.

وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يقر فريق الارتباط بأداء المراجعة بما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً وبأهمية الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية.[٥]
- أن يتحلى فريق الارتباط بالموضوعية والنزاهة.
- أن يكون فريق الارتباط مستقلاً.
- أن يتحلى فريق الارتباط بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- أن يتحلى فريق الارتباط بنزعة الشك المهني.

١-٢ **القيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية – مستوى المكاتب** (راجع: الفقرات ١٧-٣٢ من الملحق الثاني)

٤. يكون لثقافة مكتب المراجعة تأثير مهم على القيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية الخاصة بالشركاء المسؤولين عن المراجعة والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، وذلك لأن البيئة التي يعمل فيها فريق الارتباط يمكن أن تؤثر تأثيراً جوهرياً على عقلية الشركاء والموظفين، وبالتالي على الطريقة التي يؤدون بها مسؤولياتهم. ورغم أن المراجعة تهدف إلى حماية المصلحة العامة، فإن مكاتب المراجعة تكون في الغالب منشآت تجارية. وستكون ثقافة كل مكتب عاملاً مهماً في تحديد كيفية عمل شركاء المكتب وموظفيه بما يخدم المصلحة العامة وفي نفس الوقت بما يحقق الأهداف التجارية للمكتب.

٥. وتتمثل السمات الأساسية المتعلقة بخلق ثقافة تحظى فيها جودة المراجعة بالتقدير فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات للحوكمة ترسي "النهج المناسب على مستوى الإدارة العليا" وتهدف إلى حماية استقلال المكتب.
- أن يتم تعزيز السمات الشخصية الضرورية من خلال نُظُم لتقييم الأداء والمكافآت تدعم جودة المراجعة.
- ألا تفضي الاعتبارات المالية إلى اتخاذ إجراءات وقرارات تقوّض جودة المراجعة.
- أن يشدد المكتب على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص للتطوير المهني المستمر وإمكانية الحصول على دعم فني عالي الجودة.
- أن يشجع المكتب ثقافة التشاور حول القضايا الصعبة.

---

٣ يمكن أن يكون الإقليم أكبر من الدولة أو أصغر منها. ففي بعض مناطق العالم، يمتد أثر بعض الجوانب المتعلقة بتنظيم أعمال المراجعة ليشمل عدداً من الدول. وفي بعض الدول، يقوم بتنفيذ الجوانب المتعلقة بتنظيم أعمال المراجعة وحدات أصغر مثل الولايات أو المقاطعات.

٤ في بيئة القطاع العام، تُقرأ مصطلحات "العميل" و"الارتباط" و"الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب"، عند الاقتضاء، على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام حسب التعريفات الواردة في الفقرة رقم ٧ من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (٤٠) "رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة".

٥ تحدد قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين خمسة مبادئ أساسية للأخلاق المهنية الخاصة بالمحاسبين المهنيين، هي: النزاهة؛ والموضوعية؛ والكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛ والسرية؛ والسلوك المهني.

- أن توجد نُظُم صارمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم.

١-٣ **القيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية – المستوى الوطني** (راجع: الفقرات ٣٣-٤٠ من الملحق الثاني)

٦. يكون للأنشطة الوطنية لتنظيم أعمال المراجعة تأثير مهم على الثقافة داخل المكاتب وعلى القيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية الخاصة بالشركاء المسؤولين عن المراجعة والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم نشر متطلبات الأخلاق المهنية التي توضح كلاً من مبادئ الأخلاق المهنية الأساسية والمتطلبات الخاصة المنطبقة.
- أن يكون للسلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير الوطنية وهيئات المحاسبة المهنية دور فاعل في ضمان فهم مبادئ الأخلاق المهنية وتطبيق المتطلبات بشكل متسق.
- أن تتبادل مكاتب المراجعة فيما بينها المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء.

١-٤ **المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى الارتباطات** (راجع: الفقرات ٤١-٥٨ من الملحق الثاني)

٧. يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة مسؤولاً عن اقتناعه بأن فريق الارتباط يتمتع بشكل جماعي بالكفاءات المناسبة وأن الفريق لديه الوقت الكافي اللازم لتمكينه من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة قبل إصدار رأي المراجعة.

٨. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يكون لدى الشركاء والموظفين الكفاءات الضرورية
- أن يفهم الشركاء والموظفون عمل المنشأة.
- أن يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة مشاركاً بفاعلية في تقييم المخاطر والتخطيط والإشراف ومراجعة الأعمال المنفذة.
- أن يكون لدى الموظفين الذين يؤدون أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" الخبرة الكافية، وأن يخضع عملهم للتوجيه والإشراف والفحص المناسب، وأن يتوفر عدد معقول من الموظفين المستمرين من أعمال المراجعة السابقة.
- أن يحصل الشركاء والموظفون على ما يكفي من الوقت لإجراء المراجعة بطريقة فعّالة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة والأعضاء الآخرين من ذوي الخبرة في فريق الارتباط قادرين على الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة.

١-٥ **المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى المكاتب** (راجع: الفقرات ٥٩-٧٠ من الملحق الثاني)

٩. سيكون للسياسات والإجراءات الخاصة بمكتب المراجعة أثر على المعرفة والخبرة المطلوبة من الشركاء المسؤولين عن ارتباطات المراجعة والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، والوقت المتاح لهم لتنفيذ أعمال المراجعة الضرورية. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يحصل الشركاء والموظفون على الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها.
- أن تكون فرق الارتباطات ذات هيكل مناسب.
- أن يقوم الشركاء والموظفون الأعلى درجة بتزويد الموظفين الأقل خبرة بتقييمات لأدائهم في الوقت المناسب وما هو مناسب من إرشاد أو تدريب "على رأس العمل".
- أن يُقدم للشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين تدريبٌ كافٍ على المراجعة والمحاسبة وأيضاً على القضايا المتخصصة في كل قطاع، متى كان ذلك مناسباً.

١-٦ **المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – المستوى الوطني** (راجع: الفقرات ٧١-٨٠ من الملحق الثاني)

١٠. يمكن للأنشطة الوطنية أن تؤثر على كفاءات المراجعين. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات صارمة لترخيص مكاتب المراجعة/المراجعين الأفراد.
- أن تكون المتطلبات التعليمية محددة بوضوح وأن تتوفر موارد كافية للتدريب وأن يكون التدريب فعالاً.
- أن توجد ترتيبات لإطلاع المراجعين على القضايا الراهنة وتدريبهم على المتطلبات الجديدة الخاصة بالمحاسبة أو المراجعة أو الأمور التنظيمية.
- أن تكون مهنة المراجعة في وضع جيد يؤهلها لجذب الأفراد الذين يمتلكون المؤهلات المناسبة والحفاظ عليهم.

٢. عوامل الآلية

١١. يتطلب القيام بأعمال المراجعة عالية الجودة وجود مراجعين يطبقون آلية مراجعة صارمة وإجراءات لرقابة الجودة مستوفية للأنظمة واللوائح والمعايير المنطبقة.

٢-١ **آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – مستوى الارتباطات** (راجع: الفقرات ٨١-٩٣ من الملحق الثاني)

١٢. يلزم أن تتم أعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وأن تكون خاضعة لإجراءات مكتب المراجعة الخاصة برقابة الجودة والتي تكون مستوفية لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة ١. ويوفر هذا الأساس اللازم لاتباع نهج منضبط لتقييم المخاطر والتخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وفي نهاية المطاف تكوين وإبداء الرأي. وتقدم منهجيات عمل مكاتب المراجعة وسياساتها وإجراءاتها الداخلية، في بعض الأحيان، توجيهات أكثر تحديداً بشأن أمور مثل المسؤولين عن تنفيذ أنشطة محددة ومتطلبات التشاور الداخلي وتنسيقات الوثائق.

١٣. وفيما ستقوم معايير المراجعة ومنهجية عمل مكتب المراجعة بتحديد شكل آلية المراجعة، فإن الطريقة التي تُطبق بها الآلية في الممارسة العملية يتم تكييفها بما يتناسب مع كل عملية مراجعة بعينها. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يلتزم فريق الارتباط بمعايير المراجعة والأنظمة واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجعة.
- أن يستخدم فريق الارتباط تقنية المعلومات بشكل مناسب.
- أن يكون هناك تفاعل فعّال مع الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة.
- أن توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة من أجل تنفيذ آلية مراجعة تمتاز بالفاعلية والكفاءة.

٢-٢ **آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – مستوى المكاتب** (راجع: الفقرات ٩٤-١١١ من الملحق الثاني)

١٤. سوف تؤثر سياسات وإجراءات مكتب المراجعة على آلية المراجعة. وتتمثل السمات الأساسية التي تسهم في تحقيق جودة المراجعة فيما يلي:

- أن يتم تكييف منهجية عمل المراجعة تبعاً للمستجدات في المعايير المهنية ونتائج فحوصات رقابة الجودة الداخلية والتقصيات الخارجية.
- أن تشجع منهجية المراجعة كل عضو من أعضاء الفريق على التحلي بنزعة الشك المهني وممارسة الاجتهاد المهني المناسب.
- أن تقتضي منهجية العمل الإشراف والفحص الفعّالين لأعمال المراجعة.
- أن تقتضي منهجية العمل التوثيق المناسب لأعمال المراجعة.
- أن يتم تحديد إجراءات صارمة لرقابة الجودة وأن تتم متابعة جودة المراجعة وأن يترتب على ذلك اتخاذ إجراء مناسب.
- أن تُنفذ، عند الحاجة، فحوصات فعّالة لرقابة جودة الارتباطات.

٢-٣ **آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – المستوى الوطني** (راجع: الفقرات ١١٢-١١٩ من الملحق الثاني)

١٥. يمكن للأنشطة الوطنية لتنظيم أعمال المراجعة أن تؤثر على آلية المراجعة.

١٦. يقوم مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد بإصدار المعايير الدولية للمراجعة. ويضع مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين معايير أخلاقية رفيعة المستوى للمحاسبين المهنيين من خلال تطوير قواعد صارمة ومناسبة دولياً لأخلاقيات المهنة

للمحاسبين المهنيين. ويقوم مجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبة بتطوير وتعزيز التعليم الخاص بمهنة المحاسبة –ويشمل ذلك الكفاءة الفنية وأيضاً المهارات والقيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية للمحاسبين المهنيين– من خلال إصدار المعايير الدولية للتعليم. وتحظى هذه المعايير باعتماد واسع النطاق على المستويات الوطنية. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم إصدار معايير المراجعة وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وأيضاً المتطلبات الخاصة المنطبقة.
- أن تراعي الجهات المسؤولة عن التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة السمات ذات الصلة الخاصة بجودة المراجعة، داخل مكاتب المراجعة وفي كل ارتباط من ارتباطات المراجعة على السواء.
- أن توجد نُظُم فعالة للتحري عن المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة واتخاذ الإجراءات التأديبية، عند الاقتضاء.

٣. عوامل المخرجات

١٧. يحصل مختلف أصحاب المصلحة على مخرجات مختلفة من المراجعة. ويكون من المرجح أن تقوّم هذه المخرجات من حيث فائدتها وحسن توقيتها وأن يُنظر إليها على أنها من جوانب جودة المراجعة. ويمكن لهذه المخرجات أيضاً:

- أن تعطي نظرة متعمقة أوسع نطاقاً على جودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، يُرجح أن تشرح التقارير الصادرة عن السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة مواطن الضعف التي تم التعرف عليها من خلال أنشطة التقصي؛
- أن تؤثر بشكل مباشر على جودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي الاضطلاع بمسؤولية محددة عن إعداد تقرير بشأن أحد الأمور، مثل فاعلية أدوات الرقابة الداخلية، إلى زيادة دقة العمل في ذلك المجال.

١٨. يحظى بعض أصحاب المصلحة، ولاسيّما الإدارة والمكلفين بالحوكمة وبعض السلطات التنظيمية، بنظرة متعمقة أكثر قرباً على بعض المدخلات الخاصة بجودة المراجعة ومن ثمّ يكونون أكثر قدرة على تقويمها، على الأقل في جانب منها. ويمكن أن توفر المخرجات المقدمة من أصحاب مصلحة آخرين، مثل المعلومات المقدمة من لجان المراجعة، معلومات مفيدة عن جودة المراجعة للمستخدمين الخارجيين

١٩. قد تشتمل المخرجات ذات الصلة على ما يلي:

المستوى	المخرجات
٣–١ مستوى الارتباطات	**من المراجع** ٣–١–١ تقارير المراجع لمستخدمي القوائم المالية المراجعة ٣–١–٢ تقارير المراجع للمكلفين بالحوكمة ٣–١–٣ تقارير المراجع للإدارة ٣–١–٤ تقارير المراجع لسلطات التنظيم المالي والاحترازي* **من المنشأة** ٣–١–٥ القوائم المالية المراجعة ٣–١–٦ تقارير المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك لجان المراجعة **من السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة** ٣–١–٧ المعلومات المقدمة من السلطات التنظيمية عن كل عمل من أعمال المراجعة
٣–٢ مستوى المكاتب والمستوى الوطني	**من مكاتب المراجعة** ٣–٢–١ تقارير الشفافية

* التنظيم الاحترازي هو ذلك الذي تمارسه الجهات الإشرافية على القطاع المالي مثل البنوك المركزية لضمان الاستقرار المالي من خلال حماية المودعين، والمؤمن عليهم.

	٣-٢-٢ التقارير السنوية وغيرها
	من السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة
	٣-٢-٣ تقديم رؤية كلية عن نتائج أنشطة التقصي عن مكاتب المراجعة

المخرجات – مستوى الارتباطات

٣-١-١ *تقارير المراجع لمستخدمي القوائم المالية المراجعة*

٢٠. يتمثل المخرج الرئيسي لعملية المراجعة في رأي المراجع الذي يمنح المستخدمين الثقة في إمكانية الاعتماد على القوائم المالية المراجعة. وبالنسبة لمعظم المستخدمين، يُعد عدم وجود رأي مُعدّل للمراجع إشارة مهمة بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية. وقد تتأثر قيمة هذه الإشارة بعدد من العوامل، من بينها سمعة مكتب المراجعة[٦] الذي قام بإجراء المراجعة، ووجود افتراض ما بشأن فاعلية آلية المراجعة المُتّبعة.

٢١. يوفر تقرير المراجع فرصة للمراجع ليقوم بعرض معلومات تمنح المستخدمين بعض البصيرة بشأن العمل الذي قام به والنتائج التي توصل إليها ومن ثمّ بشأن جودة عملية المراجعة المنفذة. ولكن المراجعين لا يحظون دائماً بهذه الفرصة حيث صار تقرير المراجع موحداً بمرور الأعوام. وباستثناء الظروف التي يكون فيها رأي المراجع معدلاً، لا تُقدَّم عادةً معلومات عن عمل المراجع والنتائج التي توصل إليها.

٢٢. إضافة إلى توسيع نطاق المعلومات التي يحتوي عليها تقرير المراجع، يمكن أيضاً أن تزيد الفائدة من التقرير إذا كان يحتوي على تأكيد إضافي بشأن أمور محددة تقتضيها الأنظمة أو اللوائح. وفي بعض الحالات، يمكن تقديم هذا التأكيد بدون توسيع نطاق المراجعة (ومثال ذلك، توكيد أن الإدارة قد قدمت للمراجع جميع المعلومات والتوضيحات المطلوبة). وفي حالات أخرى، يلزم توسيع نطاق المراجعة (ومثال ذلك، تقديم تأكيد بشأن فاعلية أدوات الرقابة الداخلية على التقرير المالي).

٢٣. يقدم المراجعون في القطاع العام عادةً المزيد من المعلومات عن المراجعة إما في التقرير الرئيسي للمراجع أو في تقرير إضافي يكون الاطلاع عليه مُتاحاً للجميع. وعلاوة على ذلك، ينفذ المراجعون في القطاع العام أعمالهم في بعض الأحيان في بيئة تمنح المواطنين حق الاطلاع على الوثائق الرسمية. ويمكن أن تؤدي هذه الحرية في الاطلاع على المعلومات إلى قيام المراجع في القطاع العام بالإفصاح عن معلومات أكثر تفصيلاً عن أعمال المراجعة التي قام بها، كأن يفصح على سبيل المثال عن معلومات بشأن مخاطر أعمال المنشأة وأدوات الرقابة الداخلية الخاصة بها.

٣-١-٢ *تقارير المراجع للمكلفين بالحوكمة*

٢٤. تتطلب معايير المراجعة عادةً أن يتواصل المراجع مع المكلفين بالحوكمة في أمور معينة في الوقت المناسب. فعلى سبيل المثال، توجب معايير المراجعة[٧] التواصل بشأن:

- مسؤوليات المراجع.
- نطاق وتوقيت المراجعة المخطط لهما.
- المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تهدد موضوعية المراجع والضمانات ذات العلاقة التي تم تطبيقها.
- النتائج المهمة التي تم التوصل إليها من المراجعة.

٢٥. يتم تناول هذه الأمور غالباً في تقارير مكتوبة تُقدم للمكلفين بالحوكمة. غير أنه من المتوقع أن تشكل متطلبات معايير المراجعة أساساً لإجراء مناقشات أوسع نطاقاً وأكثر شمولاً بين المراجع والمكلفين بالحوكمة. ومن المرجح أن يقوم المكلفون بالحوكمة بتقويم قيمة وتوقيت كل من التقارير المكتوبة والاتصالات الأقل رسمية عند النظر في الجودة العامة للمراجعة.

---

[٦] لا يتناول الإطار على وجه التحديد سمعة مكتب المراجعة إذ إنها لا تُعد عاملاً من عوامل جودة المراجعة لكنها أمر قد ينشأ عن التنفيذ الدائم لعمليات المراجعة عالية الجودة. ويوجد عدد من العوامل التي تؤثر على سمعة المكاتب، من بينها حجم المكتب وأنشطته التسويقية ومدى التأثير السلبي الذي يمكن أن تلحقه به المقاضاة والإجراءات التنظيمية.

[٧] معيار المراجعة ٢٦٠، *"الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"*

٢٦. وفيما يتعلق بجودة الاتصالات وفائدتها، قد يولي المكلفون بالحوكمة قيمة خاصة للاتصالات التي تقدم:

- نظرات متعمقة غير متحيزة بشأن أداء الإدارة في الوفاء بمسؤولياتها عن إعداد القوائم المالية؛
- نظرة متعمقة في ممارسات التقرير المالي، بما في ذلك عمل أدوات الرقابة الداخلية؛
- توصيات لتحسين آلية التقرير المالي الخاصة بالمنشأة؛
- معلومات تمكّنهم من الوفاء بفاعلية بمسؤولياتهم المتعلقة بالحوكمة.

٣-١-٣ *تقارير المراجع للإدارة*

٢٧. خلال سير المراجعة، سيتواصل المراجع أيضاً مع الإدارة بشكل موسّع. ويكون العديد من هذه الاتصالات غير رسمي لكن قد يقرر المراجع أو تطلب الإدارة أحياناً أن يقدم المراجع ملاحظاته بشكل رسمي في تقرير مكتوب. وفي مثل هذه الظروف، يُرجح أن تركز الإدارة على القيمة المتصورة لمثل هذه التقارير وتوقيتها عند النظر في الجودة العامة للمراجعة.

٢٨. فضلاً عن الاتصالات المتعلقة بقضايا التقرير المالي، قد تولي الإدارة قيمة خاصة لما يلي:

- النظرات المتعمقة في مجالات معينة من أعمال المنشأة ونُظُمها والتوصيات الخاصة بتحسين هذه المجالات؛
- الملاحظات المتعلقة بالأمور التنظيمية؛
- وجهات النظر العالمية بشأن القضايا والاتجاهات المهمة الخاصة بالقطاع.

٢٩. قد تولي الإدارة، ولاسيّما في المنشآت الأصغر حيث تكون الموارد محدودة، قيمة للمشورة التجارية التي يبديها المراجع. وفي مثل هذه الظروف، يجب أن يكون المراجع واعياً لمهددات الاستقلال التي قد تنشأ.

٣-١-٤ *تقارير المراجع لسلطات التنظيم المالي والاحترازي*

٣٠. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الوطنية أن يتواصل المراجع مع سلطات التنظيم المالي والاحترازي، إما بشكل روتيني أو في ظروف معينة. وتتباين هذه المتطلبات الوطنية لكن يمكن أن تشتمل على ما يلي:

- تقديم تأكيد بشأن الجوانب الخاصة بآلية التقرير المالي، مثل الرقابة الداخلية.
- التقرير عن الأمور التي تعتقد السلطات التنظيمية أنها من المرجح أن تكون ذات أهمية جوهرية بالنسبة لها.
- التقرير عن الأفعال غير النظامية، بما في ذلك الاشتباه في القيام بعمليات غسل أموال.

٣١. في مثل هذه الظروف، يُرجح أن تركز السلطات التنظيمية على القيمة المتصورة لمثل هذه التقارير وتوقيتها عند النظر في الجودة العامة للمراجعة.

٣-١-٥ *القوائم المالية المراجعة*

٣٢. يعزز التأكيد من مصداقية التقرير المالي ويمكن أن يؤدي إلى حدوث تحسن في جودة التقرير المالي. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي المراجعة إلى قيام الإدارة بإدخال تغييرات على مسودة القوائم المالية. وقد تكون هذه التغييرات كمية أو نوعية في طبيعتها، مثل توضيح الإفصاحات الواردة في الإيضاحات على القوائم المالية. ورغم أن مثل هذه التغييرات لا تكون واضحة عادةً للمستخدمين، فإنهم عندما يرون ما يعتبرونه قوائم مالية عالية الجودة قد يستنبطون أنه قد تم تطبيق عملية مراجعة عالية الجودة. والعكس بالعكس، أي عندما يرى المستخدمون قوائم مالية تحتوي على أخطاء حسابية وعدم اتساق وإفصاحات يصعب فهمها، في ظل عدم إصدار المراجع لتقرير متحفظ، فقد يخلص المستخدمون إلى أنه قد تم تطبيق عملية مراجعة منخفضة الجودة.

٣٣. تُلزَم المنشآت في بعض الأقاليم بإعادة عرض القوائم المالية المراجعة التي يتبين أنها تحتوي على تحريفات جوهرية. وتبعاً لأسباب إعادة العرض، فإن إلزام المنشأة بإعادة عرض قوائمها المالية، قد يدفع المستخدمين إلى الاعتقاد بحدوث إخفاق في أعمال المراجعة.

٣-١-٦ *تقارير المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك لجان المراجعة*

٣٤. يتحمل المكلفون بالحوكمة في بعض الدول –ولاسيّما لجان المراجعة في الشركات المدرجة– مسؤوليات محددة عن ممارسة درجة من الإشراف على المراجع أو على جوانب من آلية المراجعة. ورغم أنه من المرجح أن يستنتج المستخدمون أن المشاركة الفعّالة من جانب

لجان المراجعة عالية الجودة سيكون لها أثر إيجابي على جودة المراجعة، فإنه يوجد تباين كبير في درجة قيام لجان المراجعة بإبلاغ المستخدمين بطريقة وفائها بالتزاماتها.

٣٥. يُحتمل أن يكون الإفصاح الأوفى عن أنشطة لجان المراجعة مفيداً لكل من جودة المراجعة في حقيقتها، وفي تصور المستخدمين لها. ولذلك، تدرس بعض الدول على نحو نشط مناسبة إدراج المزيد من المعلومات في التقارير السنوية عن أنشطة لجان المراجعة فيما يتعلق بالمراجعة الخارجية.

٣-١-٧ *المعلومات المقدمة من السلطات التنظيمية عن كل عمل من أعمال المراجعة*

٣٦. في بعض الدول، تجعل السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة نتائج عمليات التقصي عن كل عمل من أعمال المراجعة متاحة للجان المراجعة ذات الصلة رغم أن هذه المعلومات لا تكون متاحة عادةً للعموم.

٣-٢ المخرجات – مستوى المكاتب والمستوى الوطني

٣-٢-١ *تقارير الشفافية*

٣٧. يمكن أن تقدم مكاتب المراجعة معلومات عامة عن جودة المراجعة. وقد استحدث عدد من الدول متطلبات توجب على مكاتب المراجعة أن تقدم تقارير شفافية توفر معلومات عن نُظُم الحوكمة ورقابة الجودة الخاصة بها.[٨] وقد يساعد جعل هذه المعلومات متاحة للعموم مستخدمي القوائم المالية المراجعة الذين لا توجد لديهم صلة بآلية المراجعة على فهم خصائص كل مكتب من مكاتب المراجعة، والعوامل المعزِّزة لجودة المراجعة في تلك المكاتب. وفي حالة عدم قدرة أصحاب المصلحة الرئيسيين على تقويم جودة المراجعة بشكل مباشر، فقد تساعد هذه المعلومات المنشآت في اختيار مكتب مراجعة جديد.

٣٨. توفر تقارير الشفافية أيضاً فرصة لمكاتب المراجعة لإبراز نفسها عن طريق تسليط الضوء على جوانب معينة من سياساتها ونهجها للقيام بأعمال المراجعة وبالتالي لتتنافس في الجوانب المتعلقة بجودة المراجعة. ويوفر نشر المعلومات المتعلقة، على سبيل المثال، بآليات وممارسات المكتب الخاصة برقابة الجودة وضمان الاستقلال والحوكمة حافزاً واضحاً لجميع العاملين في مكتب المراجعة للوفاء بروح ونص التزامات المكتب.

٣-٢-٢ *التقارير السنوية وغيرها*

٣٩. تصدر بعض مكاتب المراجعة تقارير سنوية. وتوفر هذه التقارير فرصة لهذه المكاتب لشرح مؤشرات الأداء الرئيسية المتعلقة بجودة المراجعة والمبادرات التي طبقتها لزيادة هذه الجودة. وقد تساعد هذه المعلومات مكاتب المراجعة في تمييز نفسها من حيث جودة المراجعة.

٤٠. قد تصدر هيئات المراجعة للقطاع العام تقارير أخرى تضع استنتاجات عامة لمجموع أعمال المراجعة التي اضطلعت بها، وتحدد مواطن الضعف المشتركة في كل من الحوكمة والمحاسبة والتقرير. وقد تشتمل هذه التقارير على توصيات بإجراء تغييرات في الأنظمة واللوائح العامة المتعلقة بالهيئات الحكومية.

٣-٢-٣ *تقديم رؤية كلية عن نتائج أنشطة التقصي عن مكاتب المراجعة*

٤١. تصدر السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة في العديد من الدول تقارير سنوية عن نتيجة أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة. ويتباين مستوى التفصيل الذي تُعد به مثل هذه التقارير. ففي بعض الدول، تشتمل التقارير على نتائج أنشطة التقصي عن جميع مكاتب المراجعة، وفي البعض الآخر، تُنشر التقارير لمكاتب المراجعة كل على حده.

٤٢. يمكن أن يؤدي نشر التقارير المتعلقة بأنشطة التقصي عن مكاتب المراجعة دوراً مهماً فيما يتعلق بتعزيز جودة المراجعة، بما في ذلك تصور أصحاب المصلحة الرئيسيين (وخصوصاً المستثمرين ومستخدمي تقارير المراجعة) لجودة المراجعة. ويشهد النقاش الدائر حول ما إذا كان من المفيد أن تقوم السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة بنشر تقاريرها عن كل مكتب من مكاتب المراجعة للعموم انقساماً في الآراء. فالبعض يعتقد أن الشفافية في نتائج أنشطة التقصي المتعلقة بكل مكتب من مكاتب المراجعة ستساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم وسيكون لها أثر إيجابي على جودة المراجعة عن طريق إعطاء المكاتب الحافز لتحسين جودة أعمالها من عام

---

[٨] على سبيل المثال فإن التعميم الخاص بالمراجعة النظامية الصادر عن الاتحاد الأوربي يفرض على المكاتب التي تقوم بمراجعة حسابات هيئات الصالح العام أن تفصح سنوياً عن معلومات محددة تشمل الهيكل القانوني لمكاتب المراجعة وأية شبكة تكون جزءاً منها ونُظُم الحوكمة المؤسسية ورقابة الجودة والمعلومات المالية والمعلومات المتعلقة بأساس تحديد أجر الشريك.

لآخر. ويعتقد آخرون أن التقرير للعموم عن النتائج الخاصة بكل مكتب من مكاتب المراجعة قد يدفع مكاتب المراجعة إلى تبني نهج دفاعي بشكل متزايد في الرد على نتائج أنشطة التقصي بما يضر بجودة المراجعة.

٤. التفاعلات الرئيسية داخل سلسلة إعداد التقرير المالي

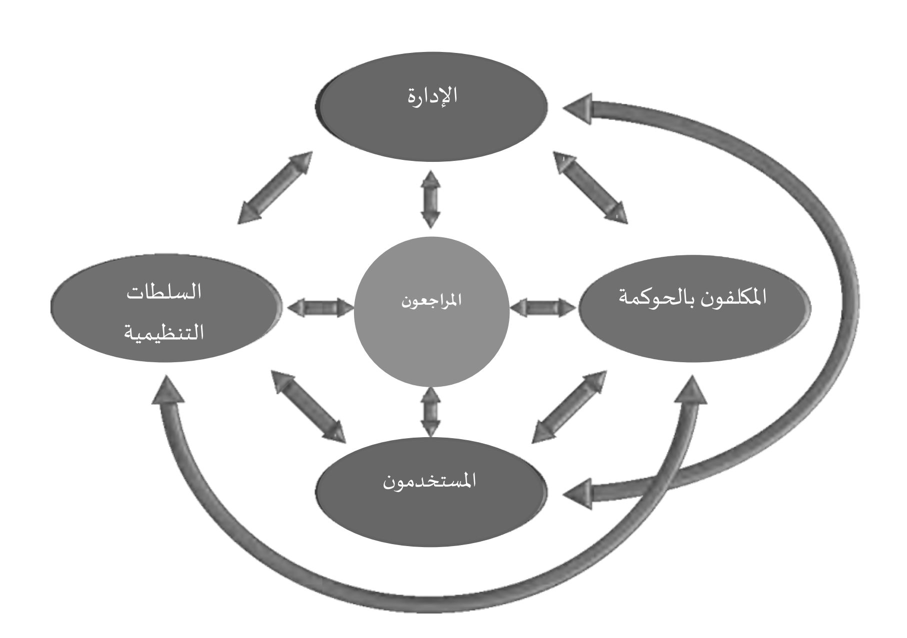
٤٣. يصف الاتحاد الدولي للمحاسبين في تقريره الصادر في عام ٢٠٠٨ بعنوان *سلسلة إعداد التقرير المالي: وجهات النظر والاتجاهات الحالية*[٩] سلسلة إعداد التقرير المالي بأنها "الأشخاص المشاركون والآليات المستخدمة في إعداد التقارير المالية واعتمادها ومراجعتها وتحليلها واستخدامها".

٤٤. وأشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن جميع حلقات هذه السلسلة يجب أن تكون على جودة عالية ووثيقة الصلة ببعضها لأجل ارتفاع جودة عملية التقرير المالي. وتؤدي كل حلقة في سلسلة إعداد التقرير المالي -بمفردها- دوراً مهماً في دعم ارتفاع جودة عملية التقرير المالي، غير أن طبيعة الاتصالات أو التفاعلات بين هذه الحلقات يمكن أن يكون لها أثر خاص على جودة المراجعة.

٤٥. ومن خلال هذه التفاعلات، بما فيها الاتصالات الرسمية وغير الرسمية على السواء، يمكن أن يؤثر المشاركون في سلسلة الإعداد على سلوك الآخرين وآرائهم وبالتالي يمكن أن يساهموا في إدخال التحسينات على جودة المراجعة. وسوف تتأثر طبيعة التفاعلات ومداها بكل من أهداف الأفراد المشاركين في التفاعلات والسياق الذي تتم فيه هذه التفاعلات.

٤٦. وتُعد التفاعلات الموضحة في الأقسام التالية تفاعلات متبادلة بين طرفين. ومع ذلك، فقد تعود فوائد على جودة المراجعة عندما يلتقي المراجعون وأصحاب المصلحة الرئيسيون لمناقشة الأمور المتعلقة بجودة المراجعة.

٤٧. يوضح الشكل أدناه بعض التفاعلات الأكثر أهمية[١٠] فيما يتعلق بجودة المراجعة.



[٩] يمكن الاطلاع على التقرير من خلال الرابط: web.ifac.org/media/publications/٩/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

[١٠] يتناول هذا القسم التفاعلات الخارجية فقط – أي التي تقع خارج فريق ارتباط المراجعة. فيما ترد التفاعلات التي تتم داخل فريق ارتباط المراجعة في القسم الأول: المدخلات.

٤-١ التفاعلات بين المراجعين والإدارة[١١]

٤٨. الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعن الرقابة الداخلية اللازمة لضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات المستخدمة في إعداد القوائم المالية وتوفر هذه المعلومات في الوقت المناسب. والإدارة هي المسؤولة أيضاً عن ضمان استيفاء القوائم المالية لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وعن تمثيل هذه القوائم عند الاقتضاء للمعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.

٤٩. ومما يساعد المراجع في جمع أدلة المراجعة توفر إمكانية الوصول الكامل وفي الوقت المناسب للمعلومات الملائمة والأشخاص ذوي الصلة داخل المنشأة وخارجها على السواء. ويساعد بناء العلاقات المنفتحة والبنّاءة المراجع في تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها ومواجهتها، ولاسيّما فيما يتعلق بالمعاملات المعقدة أو غير الاعتيادية، أو الأمور المنطوية على اجتهاد مهم أو عدم تأكد. وفي حالة غياب التعاون والحوار المنفتح، يكون من المُستبعد تنفيذ عملية مراجعة عالية الجودة على نحو فعّال.

٥٠. لدعم كفاءة المراجعة، يُرجح أن يقوم المراجع في مرحلة مبكرة من عملية المراجعة بمناقشة المعلومات التي يحتاج إليها مع الإدارة وأن يتفق معها على جدول زمني مناسب. ومن المرجح كذلك أن يناقش المراجع مع الإدارة نتائج المراجعة متى تم التوصل إليها حتى يتسنى للإدارة أن تقدم التوضيحات في الوقت المناسب أو تجري تحليلاً إضافياً عند اللزوم.

٥١. ويساعد أيضاً بناء العلاقات المنفتحة والبنّاءة بين المراجعين والإدارة في خلق بيئة يمكن للإدارة أن تستفيد فيها من ملاحظات المراجعين حول أمور مثل:

- التحسينات التي يمكن إدخالها على ممارسات التقرير المالي الخاصة بالمنشأة.
- التحسينات الممكنة في الرقابة الداخلية على التقرير المالي.
- المتطلبات الجديدة للتقرير المالي.
- وجهات النظر المتعلقة بقضايا القطاع.
- الملاحظات المتعلقة بالأمور النظامية والتنظيمية.

٥٢. ويجب التمييز بين بناء علاقة منفتحة وبنّاءة بين المراجع والإدارة وبين العلاقة التي تتسم بالألفة الزائدة، التي قد تتولد عندما يقضي المراجعون فترات طويلة خلال العام مع نفس العميل الخاضع للمراجعة. فمن الحيوي لجودة المراجعة أن يظل المراجعون متحلين بنزعة الشك والموضوعية وأن يكونوا على استعداد للتحقق من إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تُقدم لهم.

٤-٢ التفاعلات بين المراجعين والمكلفين بالحوكمة

٥٣. يتولى المكلفون بالحوكمة مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والتزاماتها فيما يتعلق بالمساءلة. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي الخاصة بالمنشأة. وفي الشركات المدرجة والمنشآت الكبيرة الأخرى، يقوم غالباً بمعظم الأعمال المرتبطة بالإشراف على آلية التقرير المالي الخاصة بالمنشأة لجنة المراجعة.

٥٤. يمكن للتواصل المتبادل الفعال مع المراجعين أن يساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بهذه المسؤوليات. وقد يستفيد المكلفون بالحوكمة على وجه الخصوص من آراء المراجع في أمور مثل مخاطر التقرير المالي التي تواجهها المنشأة والمجالات الرئيسية لاجتهاد الإدارة في القوائم المالية والنظرات المتعمقة في جودة آلية التقرير المالي الخاصة بالمنشأة بما في ذلك مواطن الضعف في أدوات الرقابة المالية الداخلية الخاصة بها. ويمكن أن تساعد هذه المعلومات المكلفين بالحوكمة في الخلوص إلى استنتاجها بشأن العرض العادل للقوائم المالية، وخاصةً إذا كانت لدى المراجع مخاوف لم تتخذ الإدارة إجراءات بشأنها.

٥٥. يُطالَب المراجع بالتواصل مع المكلفين بالحوكمة (بما في ذلك لجنة المراجعة إن وجدت) بشأن الأمور المرتبطة بالتخطيط والنتائج المهمة. وفي بعض الأحيان، يسهل تحقيق التواصل الفعّال إذا عُقد اجتماع واحد على الأقل، أو جزء من اجتماع، بدون حضور الإدارة. وبالنسبة للمنشآت الأصغر، غالباً ما يكون التواصل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة أكثر تكراراً وأقل رسمية.

٥٦. يكون المكلفون بالحوكمة أيضاً في وضع يتيح لهم التأثير على جودة المراجعة من خلال:

- تقديم آراء حول مخاطر التقرير المالي ومجالات العمل التي تستحق اهتماماً خاصاً عند المراجعة؛

---

[١١] قلّما يمكن التمييز بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة في العديد من المنشآت الأصغر. وعادةً ما يضطلع المدير المالك بكلا الدورين.

- النظر فيما إذا كان سيتم تخصيص موارد كافية للمراجعة حتى يتم تنفيذها بفاعلية وأن تعكس أتعاب المراجعة ذلك بشكل عادل؛
- النظر في القضايا المتعلقة بالاستقلال وتقييم حلولها؛
- تقييم المناقشة الجادة من جانب المراجع للإدارة أثناء المراجعة، ولاسيّما بخصوص تقييم خطر الغش، وتقديرات الإدارة وافتراضاتها، والسياسات المحاسبية التي جرى اختيارها؛
- خلق بيئة لا تكون الإدارة فيها ممانعة لمناقشة المراجعين لها بشكل جاد ولا متحفزة للدفاع بشكل زائد عن الحد عند مناقشة الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.

٤-٣ التفاعلات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية

٥٧. في بعض الدول، يوفر الإطار التنظيمي للمستخدمين فرصة للتفاعل، بدرجة ما، مع المراجعين. فعلى سبيل المثال، تتطلب الاقتراحات الخاصة بتعيين مراجع المنشأة أو إعادة تعيينه أو استبداله موافقة المساهمين في اجتماع الجمعية العمومية. وقد يكون للمساهمين الحق أيضاً في سؤال المراجع عن أي أمور مهمة تتعلق بالمراجعة في اجتماع الجمعية العمومية. ويمكن أن تكون هذه التفاعلات بمثابة دافع إضافي للمراجعين حتى يقوموا بأعمال مراجعة عالية الجودة.

٥٨. وقد يرغب المستخدمون أيضاً في الاستفسار عن الأسباب المنطقية الداعية لتغيير أحد المراجعين. وسيتم تيسير ذلك عندما يتم نشر المعلومات المتعلقة بأسباب التغييرات للعموم في الوقت المناسب.

٥٩. يكون المراجعون في القطاع العام غالباً على اتصال مباشر بالمستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية. وليس من المستغرب أن يقدم المراجعون عروضاً تقديمية عن نتائجهم لسلطة إصدار الأنظمة أو الوزارات (بخصوص الوكالات الحكومية المختصة بالشركات المملوكة للحكومة)، وأن يزودوهم كذلك بما يلي:

- نظرات متعمقة غير متحيزة ومحايدة من الناحية السياسية بشأن عمليات المنشأة وممارسات التقرير المالي الخاصة بها؛
- توصيات بنّاءة وفي حينها بشأن مجالات الأداء (بما في ذلك القيمة المحققة مقابل المال المدفوع) والالتزام بالمهام ذات الصلة.

ويمكن أن تعزز هذه العروض التقديمية معرفة المراجع بتطلعات المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية وأن تمنح هؤلاء المستخدمين فرصة تقييم جودة المراجعة.

٦٠. وقد تقوم مهنة المراجعة، ولاسيّما هيئات المحاسبة المهنية، في بعض الأحيان بتنظيم منتديات ومؤتمرات واجتماعات ومناقشات أخرى رفيعة المستوى، حيث يستطيع المراجعون التواصل مع جماعات مستخدمي القوائم المالية لمناقشة الأمور ذات الصلة بجودة المراجعة.

٤-٤ التفاعلات بين المراجعين والسلطات التنظيمية

٦١. ثمة عدد من أنواع السلطات التنظيمية المختلفة التي تؤثر على المراجعة، وهي: السلطات المنظمة لأسواق المال وللمشاركين في أسواق المال وللتقرير المالي ("سلطات التنظيم المالي")؛ والسلطات المنظمة لأنواع معينة من المنشآت مثل المصارف وشركات التأمين ("سلطات التنظيم الاحترازي") والسلطات التنظيمية التي تشرف بشكل مباشر على بعض مكاتب المراجعة ("السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة"). وفي بعض الدول، يوجد عدد من سلطات التنظيم المالي والاحترازي ومن المفيد بالنسبة لها أن تنسق أنشطتها المتعلقة بجودة المراجعة.

٤-٤-١ *سلطات التنظيم المالي والاحترازي*

٦٢. يكون لسلطات التنظيم المالي والاحترازي والمراجعين اهتمامات يكمل بعضها البعض، في العديد من الجوانب، بالرغم من احتمالية اختلاف محاور تركيز هذه الاهتمامات. ولذلك يمكن لتبادل المعلومات بشكل مناسب بين هذه الأطراف أن يعزز آلية التنظيم وأن يسهم في تحقيق جودة المراجعة.

٦٣. تُعد المراجعة أمراً مهماً لسلطات التنظيم المالي والاحترازي. وتفرض هذه السلطات التنظيمية عادةً مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الصلة، وتقوم أحياناً بتمديد نطاق المراجعة لتشمل أموراً مثل فاعلية نظام الشركة الخاص بالرقابة المالية الداخلية. وتفرض كذلك أحياناً أن يحصل المراجعون على تأكيد بشأن أمور محددة.

٦٤. إضافة إلى مسؤوليات التقرير الرسمية، قد ترغب سلطات التنظيم المالي والاحترازي في إبلاغها بالأمور التي تنمو إلى علم المراجع خلال سير المراجعة. وفي حالة السلطات المنظِّمة للقطاع المصرفي، قد يشمل ذلك أموراً مثل:

- المعلومات التي تشير إلى الإخفاق في الوفاء بأحد متطلبات الرخصة المصرفية.
- المعلومات التي قد تشير إلى حدوث انتهاك جوهري للأنظمة واللوائح.
- التغييرات السلبية الجوهرية في المخاطر المتعلقة بأعمال المصارف والقضايا المرتبطة باستمرارية الأعمال.

٦٥. تكون سلطات التنظيم المالي والاحترازي في بعض الأحيان على علم بمعلومات يمكن، إن كانت معروفة للمراجع، أن تؤثر على نطاق المراجعة وربما على استنتاجات المراجع ورأي المراجعة.

٤-٤-٢ *السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة*[١٢]

٦٦. يوفر تشكيل السلطات المستقلة المُنظِّمة لأعمال المراجعة في العديد من الدول والمُكلَّفة بمهمة التقصي عن مكاتب المراجعة وكل عمل من أعمال المراجعة فرصة لزيادة جودة المراجعة وأيضاً لجعل جودة المراجعة أكثر وضوحاً للمستخدمين.

٦٧. سوف يساعد التواصل المنفتح بين مكاتب المراجعة والسلطات المنظِّمة لأعمال المراجعة السلطات التنظيمية في القيام بأنشطتها على نحو فعّال. وعلاوة على ذلك، فمن شأن التواصل الواضح بشأن نتائج أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة أن يمكّن مكاتب المراجعة من حسن فهم الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي جرى الوقوف عليها ومواجهتها بطريقة إيجابية.

٦٨. يمكن أن يؤدي الحوار بين السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة في مختلف الدول، بغية تعزيز الاتساق بين مناهج التقصي، إلى الارتقاء بجودة المراجعة على الصعيد العالمي.[١٣]

٤-٥ التفاعلات بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة

٦٩. يكون للالتزام التام بالأمانة والنزاهة داخل المنشأة تأثير إيجابي على جودة آلية المنشأة الخاصة بالتقرير المالي وإمكانية الاعتماد عليها. وتعزز مثل هذه الثقافة، التي يقوم بإرسائها وتعهدها المكلفون بالحوكمة بالعمل جنباً إلى جنب مع كبار الأعضاء في الإدارة، تطوير السياسات والآليات المحاسبية المناسبة وصونها إضافة إلى الانفتاح في تبادل المعلومات الذي يُعد ضرورياً لارتفاع جودة التقرير المالي.

٧٠. وتحقيقاً لذلك، يعتمد المكلفون بالحوكمة على العلاقات الشفافة والبنّاءة مع الإدارة في مساندتهم للوفاء بمسؤولية الإشراف على آلية التقرير المالي. ويتطلب هذا وجود رغبة لدى الإدارة في المضي قدماً لتناقش مع المكلفين بالحوكمة أموراً مثل:

- القضايا التي جرى تحديدها، والتي قد تكون مهمة، المتعلقة بالتقرير المالي والتنظيم المالي.
- الافتراضات التي تستند إليها الاجتهادات المحاسبية المهمة التي تنطوي عليها آلية التقرير المالي.
- المجالات التي يمكن فيها تعزيز آلية التقرير المالي.

٧١. إذا كانت لدى المراجع مخاوف بشأن العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة، يكون المراجع متيقّظاً على وجه الخصوص لأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية والأخطاء في آلية التقرير المالي ومخاطر الغش. وسيكون من المهم للمراجع أن يسعى لفهم أسباب مواطن الضعف في هذه العلاقة حيث إن طبيعة أية استجابات من جانب المراجعة ستعتمد على الظروف المحيطة. فعلى سبيل المثال، ستكون استجابة المراجعة عندما يكون لدى المكلفين بالحوكمة شكوك تمس نزاهة الإدارة مختلفة عن الاستجابة عندما تضمر الإدارة تحفظات بشأن كفاءة المكلفين بالحوكمة.

٧٢. في الحالات القصوى، عندما تكون لدى المراجع مخاوف خطيرة بشأن العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة، ينظر المراجع فيما إذا كان من الممكن إجراء مراجعة تتسم بالفاعلية والكفاءة، ومن ثمّ ما إذا كان سيستمر في علاقته بالعميل.

---

[١٢] في القطاع العام، لا تخضع عادةً جهات المراجعة المنتمية لهذا القطاع لإشراف تنظيمي خارجي. ولكنها تردّ على الأسئلة التي قد ترد إليها من حين لآخر من السلطات البرلمانية أو سلطات إصدار الأنظمة أو ما يعادلها بشأن جودة أنشطة المراجعة.

[١٣] في السياق الدولي، تعمل أنشطة المنتدى الدولي للسلطات المستقلة المنظمة لأعمال المراجعة على تيسير تبادل المعرفة وتعزيز التنسيق بين السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة. وتنص المبادئ الأساسية للسلطات المستقلة المُنظِّمة لأعمال المراجعة الصادرة من المنتدى على أن "المقصد من المبادئ هو دعم التعاون بين السلطات التنظيمية وتعزيز الاتساق في الإشراف على أعمال المراجعة". ويمكن الاطلاع على المزيد من المعلومات عن أنشطة المنتدى على موقعه الإلكتروني: www.ifiar.org

٤-٦ التفاعلات بين الإدارة والسلطات التنظيمية

٧٣. يتباين مدى تفاعل سلطات التنظيم المالي مع الإدارة فيما يتعلق بالتقرير المالي من دولة لأخرى ومن قطاع لآخر. وتقوم بعض سلطات التنظيم المالي بوضع وإنفاذ أطر التقرير المالي وقد تطرح أسئلة على الإدارة بشأن جوانب في القوائم المالية. ويمكن أن يؤدي هذا بدوره إلى قيام الإدارة بطرح قضايا على المراجع، مما قد يؤثر على جودة المراجعة في الأعوام اللاحقة. وعلاوة على ذلك، ففي بعض القطاعات مثل القطاع المصرفي، يمكن أن تنفذ سلطات التنظيم الاحترازي أنشطة إشرافية مباشرة تنطوي على تفاعل مع الإدارة. ويتوصل المراجع إلى فهم لهذه التفاعلات حيث إنها تُعد مصدراً للتصورات والمعلومات الملائمة.

٤-٧ التفاعلات بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية

٧٤. فضلاً عن إصدار القوائم المالية نفسها، يمكن أن تتفاعل الإدارة مع المستخدمين، ولاسيّما المستثمرين، بعدة طرق أخرى، من بينها التفاعل من خلال إصدار البيانات الصحفية التي تعلن فيها عن المعاملات أو الأحداث المهمة، وعقد اجتماعات إحاطة مع المحللين وغيرها من الاجتماعات مع المستثمرين. وتوفر التفاعلات بين الإدارة والمستخدمين فرصاً لتعزيز فهم المستخدمين للقوائم المالية. وإضافة إلى ذلك، فقد توفر التفاعلات المتبادلة مثل الاجتماعات التي تُعقد بين الإدارة والمستثمرين دافعاً إضافياً للإدارة حتى تنفذ عملية تقرير مالي عالية الجودة.

٧٥. وبصورة أعم، يستطيع المستخدمون، مثل المؤسسات المستثمرة، تعزيز أهمية جودة المراجعة عن طريق الاهتمام جدياً مع الإدارة بالأمور التي اتخذ فيها المراجع موقفاً علنياً – على سبيل المثال عن طريق تعديل رأي المراجعة أو إصدار بيان للمساهمين لشرح الأمور ذات الصلة.

٤-٨ التفاعلات بين المكلفين بالحوكمة والسلطات التنظيمية

٧٦. كما هو الحال مع الإدارة، يتباين مدى تفاعل سلطات التنظيم المالي مع المكلفين بالحوكمة من دولة لأخرى ومن قطاع لآخر.

٧٧. ورغم أن التفاعل بين السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة والمكلفين بالحوكمة لا يزال محدوداً نسبياً حتى الآن، فإن ثمة احتمالية لزيادته. فعلى سبيل المثال، تقوم السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة في بعض الدول، أو تلزم المراجعين بأن يقوموا، بالإعلان عن نتائج أنشطة التقصي عن كل عمل من أعمال المراجعة للمكلفين بالحوكمة في المنشآت ذات الصلة. وعلاوة على ذلك، فقد يستطلع القائمون بالتقصي عن أعمال المراجعة آراء المكلفين بالحوكمة عن جودة كل عمل من أعمال المراجعة في إطار أنشطة التقصي التي يقومون بها.

٤-٩ التفاعلات بين المكلفين بالحوكمة ومستخدمي القوائم المالية

٧٨. يتحمل المكلفون بالحوكمة في بعض الدول –بما في ذلك لجان المراجعة إن وجدت– مسؤوليات محددة عن ممارسة درجة من الإشراف على المراجعين أو على جوانب من آلية المراجعة. ومن المرجح أن يُعزز تصور المستخدمين لجودة المراجعة عن طريق الإشراك الفعال للجنة مراجعة تتسم بالشفافية وارتفاع جودة عملها. غير أن ثمة تباين ملحوظ في الدرجة التي يبلغ بها المكلفون بالحوكمة المستخدمين بكيفية وفائهم بمسؤولياتهم.

٤-١٠ التفاعلات بين السلطات التنظيمية ومستخدمي القوائم المالية

٧٩. تخضع جودة المراجعة لتقصٍ خارجي في عدد متزايد من الدول كجزء من ترتيبات الإشراف المستقل على أعمال المراجعة. وتصدر السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة عادةً تقارير علنية عن أنشطتها عموماً مما يمكن أن يمنح المستخدمين انطباعاً عن جودة المراجعة بصفة عامة. وتصدر بعض جهات الإشراف تقارير علنية عن النتائج التي توصلت إليها فيما يتعلق بكل مكتب من مكاتب المراجعة مما من شأنه أن يوفر للمستخدمين معلومات أكثر تحديداً.

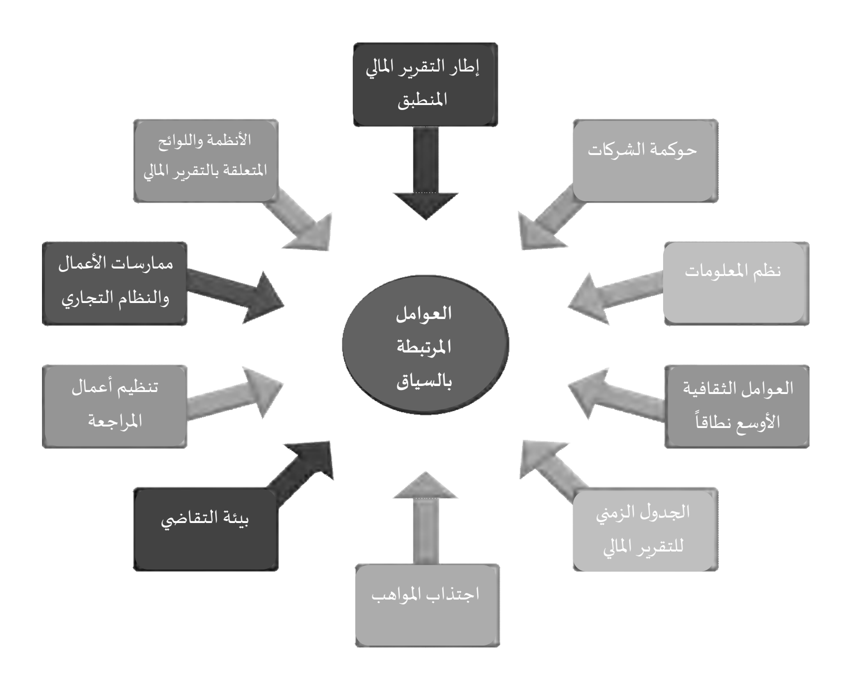
٥. العوامل المرتبطة بالسياق

٨٠. تتباين البيئة التي تتم فيها عمليات التقرير المالي وأعمال المراجعة فيما بين الدول. ففي بعض الدول، قد تكون ممارسات الأعمال غير رسمية نسبياً وقد يكون النظام التجاري أقل تطوراً نسبياً. وفي مثل هذه الدول، قد يكون التقرير المالي الذي للاستخدام الخارجي محدوداً، وقد تكون تطلعات المستخدمين فيما يتعلق به منخفضة. ومع تقدم الدولة، وخاصة مع نمو منشآت الأعمال من حيث الحجم وزيادة حاجتها للحصول على تمويل من أسواق رأس المال، تصبح البيئة أكثر تعقيداً. ويصير التقرير المالي أكثر أهمية

وتزيد باستمرار تطلعات المستخدمين فيما يتعلق بسرعة إعداد التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها. واستجابة لذلك، تتطور الأنظمة ومتطلبات التقرير المالي وآليات حوكمة الشركات.

٨١. وتكون لهذه العوامل البيئة -أو العوامل المرتبطة بالسياق- مجتمعة القدرة على التأثير في طبيعة عملية التقرير المالي وجودتها، وعلى التأثير بشكل مباشر أو غير مباشر في جودة المراجعة. ويتعامل المراجعون، حيثما اقتضى الأمر، مع هذه العوامل عند تحديد أفضل طريقة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٨٢. وتشمل العوامل المرتبطة بالسياق ما يلي:



٥-١ ممارسات الأعمال والنظام التجاري

٨٣. تتأثر الصفة الرسمية للطريقة التي تُنفذ بها الأعمال بالأعراف الوطنية والنظام التجاري. ففي بعض البيئات الوطنية، على سبيل المثال، قد يكون من المتعارف عليه أن تدخل المنشآت في معاملات مع الأطراف الأخرى على أساس غير رسمي، استناداً إلى العلاقات المبنية على الثقة. وتتوافر العوامل البيئية عندما تنطوي الأطراف المتعاملة بشكل أساسي على أطراف ذات علاقة، ومثال ذلك المنشآت التي يملكها أفراد الأسرة المقربين لموظفي الإدارة أو المنشآت التي تسيطر عليها الحكومة.

٨٤. سوف يؤثر النظام التجاري على الصفة الرسمية التي تُنفذ بها منشآت الأعمال المعاملات. وعلى وجه الخصوص، يحدد نظام العقود متى يتم إنشاء الحقوق وفرض الالتزامات عند اكتمال المعاملات. وعندما تكون الأنظمة التجارية أقل تطوراً، قد يصعب على الإدارة إثبات المطالبات بالملكية وتقييم كفاية مخصصات الالتزامات.

٨٥. وفي بعض الظروف، قد تكون شروط وأحكام المعاملات غامضة أو غير مسجلة وقد تخضع الاتفاقيات لتعديلات شفوية. وفي مثل هذه الظروف، سيكون من الصعب الفصل بين المسؤوليات وستقل فاعلية نظم الرقابة الداخلية، مما يخلق فرصاً للغش والفساد. وسوف يفرض عدم وجود توثيق كافٍ في ظل هذه الظروف تحديات كبيرة للمكلفين بالحوكمة في فهم الجوهر الاقتصادي للمعاملات وتحديد ما إذا كانت قد تمت المحاسبة عنها بشكل كامل ومناسب.

٨٦. تتباين أيضاً المواقف السلوكية من الالتزام الضريبي. ففي بعض البيئات قد تسعى الإدارة لتقليل الالتزامات الضريبية إلى أقل حد ممكن من خلال تدابير مثل تأجيل إصدار الفواتير حتى عند الوفاء بواجبات الأداء. وفي بيئات أخرى؛ قد يتم الاحتفاظ بأكثر من

مجموعة واحدة من السجلات المحاسبية -إحداها توضح المركز "الاقتصادي" وأخرى توضح المركز "الضريبي"- مما قد يخلق بعض الارتباك. ويُرجح أن تخلق مثل هذه الظروف تعقيداً وأن تستلزم إنشاء احتياطي للالتزام الضريبي المحتمل، الذي عادةً ما يكون خاضعاً لحالة عدم تأكد ملحوظة في القياس.

٥-٢ الأنظمة واللوائح المتعلقة بالتقرير المالي

٨٧. توضع عادةً الأنظمة واللوائح المتعلقة بالتقرير المالي استجابة لواجب المساءلة الذي تتحمله منشآت الأعمال تجاه أصحاب المصلحة. وبالنسبة للمنشآت المدرجة التي لا توجد فيها صلة بين الملاك والإدارة، تهدف اللوائح وإفصاحات التقرير المالي إلى حماية مصالح أصحاب المصلحة الذين لا يمكنهم الاطلاع على المعلومات المالية الداخلية. وفي المقابل، يكون من المرجح أن يُحدد مدى إفصاحات التقرير المالي واللوائح في المنشآت الأخرى بمستوى أقل، نظراً لأن أصحاب المصلحة قد يكونون مشاركين في إدارة مؤسسة الأعمال ومن ثمّ لديهم حق الاطلاع على المعلومات الداخلية.

٨٨. إضافة إلى قيام الأنظمة واللوائح بتقديم إطار عام للطريقة التي تمارس بها الأعمال، يمكنها أن تؤثر أيضاً بشكل مباشر على طبيعة ومدى معلومات التقرير المالي المقدمة لمجموعات معينة من أصحاب المصلحة، خاصة إذا تم إنفاذها بصرامة. وفي هذه الظروف، يمكن أن تفيد الأنظمة واللوائح فيما يلي:

- تحديد مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بالتقرير المالي؛
- النص على إجراء عقابي يلزم اتخاذه ضد الإدارة في حالة إصدار تقرير مالي مغشوش؛
- التشجيع على الالتزام بمتطلبات التقرير المالي من خلال أساليب الإشراف والإنفاذ؛
- فرض واجبات على الإدارة تقضي بالتعاون التام مع المراجعين، بما في ذلك تزويد المراجعين بجميع المعلومات وحقوق الاطلاع المطلوبة؛
- النص على إجراءات عقابية ضد الإدارة في حالة قيامها بتقديم معلومات مضللة للمراجعين.

٨٩. ومع ذلك، فحتى أقوى الأنظمة واللوائح لن تقضي تماماً على ضعف المواقف السلوكية من الالتزام أو على ممارسات العمل غير الأخلاقية. وهكذا، فإن ثمة قيود على مدى تأثير الإطار النظامي والتنظيمي على سلوك الإدارة.

٥-٣ إطار التقرير المالي المنطبق

٩٠. يُعد إطار التقرير المالي عاملاً بالغ الأهمية في جودة التقرير المالي. ويساعد وضوح الإطار الإدارة في اتخاذ القرارات المحاسبية ويوفر الاتساق في التطبيق. وفي المقابل، يمكن أن يؤدي إطار التقرير المالي المعقد بشكل زائد عن الحد إلى صعوبة فهم الإدارة للمتطلبات المحاسبية وصعوبة أن يشرف المكلفون بالحوكمة بشكل فعّال على آلية التقرير المالي.

٩١. وتتفاقم هذه الصعوبات بالتغييرات المتكررة في متطلبات الإفصاح والتقرير المالي مما قد يزيد، على الأقل على المدى القصير، من احتمالية زيادة عدم الاتساق في كيفية تطبيق المعايير من جانب المنشآت المختلفة.

٩٢. يمكن أن تؤثر أيضاً طبيعة إطار التقرير المالي وتعقيده في التصورات المتعلقة بجودة المراجعة. فالبعض يعتقد أن إطار التقرير المالي الذي يستند إلى مبادئ لا داعي لها يتيح للإدارة مجالاً أكبر من اللازم للمحاسبة عن المعاملات بطريقة تناسب أهداف الإدارة وتصعّب على المراجعين التحقق منها. وفي المقابل، يعتقد آخرون أن التأكيد الزائد عن الحد على القواعد يشجع على اتباع نهج شديد الالتزام في التعامل مع التقرير المالي، مما قد يعني أنه من الصعب على المراجعين التركيز على جوهر المعاملات والتحقق من العرض العادل للقوائم المالية.

٩٣. وفي السنوات الأخيرة، ركزت التطورات في التقرير المالي بشكل متزايد على تلبية احتياجات المستخدمين إلى المعلومات المالية التي تكون أكثر "ملاءمة"، حتى وإن كان من المحتمل أن تكون هذه المعلومات أكثر خصوصية وأقل في إمكانية الاعتماد عليها. وأدى هذا على وجه الخصوص إلى الاتجاه نحو استخدام أكبر لقياسات القيمة العادلة والتقديرات الأخرى التي قد تنطوي على عدم تأكد كبير في القياسات. وتُعد الإفصاحات المتعلقة بالافتراضات الأساسية الموضوعة وعدم التأكد من القياسات (على سبيل المثال، تحليلات الحساسية) جزءاً أساسياً من العرض الصادق لمبالغ هذه القوائم المالية. لكن بعض تلك الإفصاحات يكون نوعياً بطبيعته، مثل استراتيجيات إدارة المخاطر والتحوط. ونتيجة لذلك، يشكك البعض في "قابلية مراجعة" هذه المعلومات المالية حيث إنها أقل قابلية للتحقق من صحتها بشكل موضوعي من بنود القوائم المالية مثل النقد. وتشمل تحديات المراجعة ما يلي:

- ضمان تخصيص قدر كاف من وقت كبار الأعضاء في فريق الارتباط لتوجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها وفحصها، بدلاً من استهلاك قدر غير متناسب في التعامل مع التعقيدات المحاسبية.
- جمع المعلومات الضرورية وإصدار الأحكام المناسبة عندما يكون من المحتمل أن تعتمد القرارات المتعلقة بالإثبات والقياس والإفصاح إلى حد كبير على ممارسة الإدارة للاجتهاد في تطبيق متطلبات التقرير المالي ذات الصلة، وخاصةً عندما تنطوي المعلومات على افتراضات أو احتمالات أو توقعات مستشرفة للمستقبل أو استخدام أساليب معقدة.
- التأكيد على مقصد الإدارة، خاصة إذا كانت الإدارة لم تواجه ظروفاً مماثلة في السابق، عندما ينص إطار التقرير المالي المنطبق على معالجات محاسبية بديلة بناءً على الإجراءات التي تستهدفها المنشأة (على سبيل المثال، توضيح ما إذا كان استثمار ما محتفظ به للمتاجرة أم من المعتزم الاحتفاظ به حتى أجل الاستحقاق).
- التحقق من صحة القيم العادلة للأدوات المالية عندما لا يوجد سوق نشطة وتكون القياسات معتمدة على مُدخلات غير ملحوظة. ففي مثل هذه الظروف يمكن أن تنطوي عمليات حساب القيمة العادلة على افتراضات ذات اجتهادات عالية، مما يتطلب في الغالب خبرة متخصصة.
- أطر التقرير المالي لا تضع عادةً متطلبات وتوجيهات للإدارة للحصول على الأدلة المناسبة لدعم اجتهاداتها المحاسبية وتوثيقها.

٩٤. من المرجح أن تتباين درجة الحاجة إلى التقديرات المحاسبية المنطوية على عدم تأكد كبير في القياسات تبعاً للقطاع الذي تعمل فيه المنشأة والبيئة الاقتصادية العامة:

- بعض منشآت الأعمال تكون لديها دورة أعمال قصيرة نسبياً حيث يتم إنتاج السلع أو الخدمات وبيعها بشكل سريع نسبياً. وفي هذه المنشآت، توجد علاقة متبادلة وثيقة إلى حد ما بين الأرباح والنقد. وفي مؤسسات أعمال أخرى، تكون دورة الأعمال أطول بكثير وتكون هناك حاجة لتقديرات زائدة.
- بعض منشآت الأعمال، مثل المصارف، تتداول بنشاط في الأدوات المالية فيما تقوم منشآت أخرى باستخدامها بصورة نادرة.
- من المرجح أن تستدعي الفترات التي تشهد أوضاع اقتصادية سلبية وضع تقديرات للقيم القابلة للتحقق واحتياطيات الهبوط في القيمة. وفي هذه الظروف، يكون من المرجح أيضاً أن تشتد المخاطر المتعلقة باستمرار عمل الشركاء التجاريين، وأيضاً استمرار عمل المنشأة نفسها.

٤-٥ نُظُم المعلومات

٩٥. تُعد نُظُم المعلومات السليمة ضرورية لدعم ارتفاع جودة التقرير المالي. وتوجد في بعض الأقاليم متطلبات نظامية ومعايير محددة تتعلق بالنُظُم المحاسبية والنُظُم الأخرى الخاصة بالمنشأة وأدوات الرقابة الداخلية عليها. لكن العديد من الأقاليم تغيب عنها هذه المتطلبات والمعايير. وقد توجد أيضاً أنظمة أو لوائح محددة فيما يتعلق بدراسة المراجع لنُظُم المعلومات لكن حتى وإن لم توجد هذه الأنظمة واللوائح فإن طبيعة وجودة نُظُم معلومات المنشأة ستؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها.

٩٦. تكون الأعمال التي تضطلع بها المنشآت الأصغر أقل تعقيداً في بعض الأحيان، مع قلة مصادر الدخل والأنشطة. وفي مثل هذه الحالات، تكون النظم المحاسبية بسيطة عادةً وتستخدم تقنية أقل تعقيداً نسبياً، وقد تكون أدوات الرقابة الداخلية الرسمية محدودة أحياناً.

٩٧. رغم أن نُظُم المحاسبة الأساسية للعديد من المنشآت قد تكون جيدة من حيث الرقابة وإمكانية الاعتماد عليها، فإن متطلبات التقرير المالي تتطلب بشكل متزايد معلومات إضافية، ولاسيّما للإيضاحات على القوائم المالية. وسيكون من اللازم غالباً الحصول على معلومات عن أمور مثل القيم العادلة للأصول ومؤشرات الأداء الرئيسية غير المالية كنشاط منفصل أو الحصول على هذه المعلومات من النُظُم التي لا تُعد عادةً جزءاً من النظام المحاسبي. وقد لا تكون هذه المعلومات خاضعة لنفس الرقابة التي تخضع لها معلومات النُظُم المحاسبية، مما قد يؤثر على الجودة العامة للتقرير المالي.

٩٨. تكون نُظُم المعلومات عادةً مُحوسبة. ورغم أن نُظُم الحاسب الآلي تعالج المعلومات عادةً بدقة، يمكن أن تخضع لمواطن ضعف نظامية وأن تواجه مشكلات تتعلق بالأمن والاستمرارية. وتتطلب ترتيبات حوكمة الشركات الفعالة غالباً أن يقدم المراجعون الداخليون تأكيداً للمكلفين بالحوكمة أو الإدارة، حسب مقتضى الحال، بشأن إمكانية الاعتماد على نُظُم معلومات المنشأة.

٩٩. تتجاوز أهمية نُظُم المعلومات التقرير المالي وتصبح منشآت الأعمال على نحو متزايد معتمدة على النظم المعقدة والتقنيات التي تدعمها. فعلى سبيل المثال:

- يعتمد العديد من الصانعين على آليات مؤتمتة لإدارة عمليات الإنتاج "عند الحاجة".
- يعتمد العديد من تجار التجزئة على نُظُم مؤتمتة للمخزون والتوزيع.
- يمارس بعض تجار التجزئة الأعمال بمفردهم عبر الإنترنت.
- يعتمد معظم المؤسسات المالية وشركات الاتصالات والعديد من هيئات القطاع العام المهمة على نظم مؤتمتة لإجراء ومعالجة أحجام كبيرة من المعاملات بسرعة ودقة، وغالباً ما يكون ذلك على صعيد عالمي.

١٠٠. يمكن أن يؤدي فشل النُظُم المؤتمتة داخل المنشآت المعتمدة على تقنية المعلومات إلى تحميل الأعمال تكاليف كبيرة وفي الحالات القصوى إلى فشل الأعمال.

٥-٥ حوكمة الشركات

١٠١. بغض النظر عن المتطلبات التفصيلية لإطار التقرير المالي المنطبق، فإن جودة التقرير المالي تدعمها الإدارة التي تمتلك الدوافع للإفصاح عن المعلومات المالية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها، والتي تحظى بالمعرفة والمهارات اللازمة للقيام بذلك.

١٠٢. يترتب على إشراف المكلفين بالحوكمة على الإدارة إرساء توقعات للسلوك وتوفير الدافع للإدارة للوفاء بمسؤولياتها. ويمكن أن يكون لحوكمة الشركات القوية أثر إيجابي على إمكانية الاعتماد على القوائم المالية التي تُعدها المنشأة.

١٠٣. توجد لجان المراجعة في العديد من المنشآت –ولاسيّما المنشآت الأكبر– ويمكن أن تسهم في تعزيز حوكمة الشركات، وخاصة عندما يكون أعضاء اللجنة مستقلين عن الإدارة وعلى قدر مناسب من المعرفة المالية. ويمكن للاختلافات في قوة ترتيبات حوكمة الشركات أن تؤثر في النهج المتبع في المراجعة والتفاعلات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

١٠٤. تحظى الحوكمة الفعالة بنفس القدر من الأهمية بالنسبة للمنشآت الأصغر، رغم أن أشكال الملكية قد توحي بعدم ملاءمة هياكل حوكمة الشركات الرسمية ورغم أن لجان المراجعة تكون أقل شيوعاً. وقلّما يمكن التمييز بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة في العديد من المنشآت الأصغر؛ إذ يضطلع المالك المدير بكلا الدورين.

١٠٥. يُرجح أن يتحسن تصور المستخدمين لجودة التقرير المالي إذا اعتقدوا أن لجنة المراجعة تتألف من أعضاء مستقلين عن الإدارة وعلى قدر مناسب من المعرفة المالية. ويُرجح أيضاً أن تزيد درجة الثقة إذا أُحيط المستخدمون علماً، ربما من خلال تقرير سنوي، بالأنشطة التي نفذتها لجنة المراجعة والقضايا الرئيسية التي تناولتها وأسباب الاستنتاجات التي توصلت إليها.

١٠٦. تحدد العديد من المنشآت الأكبر، ضمن هياكل الحوكمة والرقابة الداخلية الخاصة بها، وظيفة للمراجعة الداخلية. وفيما تتباين أهداف ونطاق هذه الوظيفة، فإنها تنطوي عادةً على تنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية آليات حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر ورقابتها الداخلية. وقد يضطلع المكلفون بالحوكمة بدور إشرافي على وظيفة المراجعة الداخلية ويُرجح أن يكونوا مهتمين بالتحقق من وجود تفاعل مناسب بين عمل المراجع الخارجي ووظيفة المراجعة الداخلية.

١٠٧. فيما يتعلق بالمراجعة الخارجية، يكون لموقف قادة المنشأة، الذين عادةً ما يكونون أعضاء مجلس إدارة الشركة، أهمية أساسية. وقد يعتبر البعض أن المراجعة الخارجية ليست سوى ضرورة تنظيمية، يلزم الحد من تكلفتها بأكبر قدر ممكن. وقد يولي آخرون قيمة للمراجعة باعتبارها آلية صارمة تمنحهم الثقة بأن المعلومات المالية المنشورة يمكن الاعتماد عليها وتمنحهم أيضاً فرصة للحصول على تعليقات متبصرة من مراقب مستقل واسع المعرفة فيما يتعلق بالمخاطر التي تواجهها المنشأة، وبيئة الرقابة الخاصة بها وآلية التقرير المالي لديها. ويمكن للمكلفين بالحوكمة في المنشأة أن يؤثروا بشكل إيجابي على جودة المراجعة عن طريق إبداء اهتمام جدي بعمل المراجع واتخاذ إجراءات عملية عندما لا يعتبرون أنه قد تم تقديم الجودة المناسبة.

١٠٨. في المنشآت الأكبر، وخصوصاً المنشآت المدرجة، توجد غالباً لجان المراجعة للإشراف على العلاقة بين المنشأة والمراجع. ويمكن أن ينطوي هذا على تعيين المراجع وتقييم استقلاله (بما في ذلك تقديم الخدمات غير المرتبطة بالمراجعة) واعتماد أتعاب المراجعة. وطالما كانت لجان المراجعة متحمسة لزيادة جودة المراجعة بدلاً من تقليل التكلفة، فإنها تساعد في ضمان تخصيص ما يكفي من الموارد المناسبة للمراجعة.

١٠٩. تتحمل بعض لجان المراجعة أيضاً مسؤولية النظر في جودة المراجعة بشكل مباشر وتقوم بذلك في إطار آلية إعادة تعيين المراجعين أو عند النظر في أتعاب المراجعة. ويمكن دعم هذه المسؤولية إذا كانت لجنة المراجعة تتبع آلية رسمية وضوابط لبيان سمات جودة المراجعة. وسوف يتأثر نظر لجنة المراجعة في جودة المراجعة بالتفاعلات مع المراجع (انظر الفقرات من ٥٣ إلى ٥٦) وخصوصاً بأي تقييم يتم إجراؤه لنزعة الشك المهني المطبقة.

١١٠. توجد عادةً علاقة بين جودة المراجعة وجودة وكمية الموارد المستخدمة في أدائها؛ وينعكس هذا عادةً في أتعاب المراجعة. غير أن انخفاض أتعاب المراجعة لا يمكن بأي حال أن يكون مبرراً لعدم توفير موارد كافية للمراجعة والحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ومن المهم أن تنظر لجان المراجعة فيما إذا كان قد تم التخطيط لتخصيص وقت كافٍ للمراجعة. ولهذا أهمية خاصة عند التفاوض بشكل مباشر مع الإدارة على أتعاب المراجعة. وغالباً ما يكون للإدارة نفوذ كبير في تحديد أتعاب المراجعة، وقد تكون لها وجهة نظر مختلفة في جودة المراجعة عن وجهة نظر لجنة المراجعة.

٥-٦ العوامل الثقافية الأوسع نطاقاً

١١١. يمكن للثقافات الوطنية أن تؤثر بشكل مباشر في المواقف السلوكية وأفعال جميع أصحاب المصلحة المشاركين في سلسلة إعداد التقرير المالي، وأن تؤثر بشكل غير مباشر في طبيعة ومدى متطلبات المحاسبة والقوانين واللوائح المنطبقة.

١١٢. وتتضمن الأبعاد الثقافية ما يلي:

أ. المواقف السلوكية تجاه السلطة – تتباين درجة عدم المساواة داخل المجتمعات ("المسافة من السلطة") ويمكن أن يؤثر هذا على طريقة تفاعل الأشخاص الأقل درجة مع الأشخاص الأعلى درجة، والعكس صحيح.

ب. تجنب حالة عدم التأكد – تتباين طريقة تعامل الأفراد مع حالات عدم التأكد ويمكن لهذا أن يؤثر على رغبتهم في وضع بنى واضحة واستجابتهم للمواقف غير النمطية.

ج. السلوك الجماعي – درجة توقع المجتمع لقيام الأفراد بالتصرف بشكل جماعي أو فردي.

د. الشفافية – القيمة التي يمنحها المجتمع للتوازن الصحيح بين الشفافية والسرية.

١١٣. يُرجح أن تؤثر هذه الأبعاد الثقافية على الموضوعية ونزعة الشك المهني وطريقة عمل الأفراد مع بعضهم وإصدارهم للأحكام وتواصلهم مع الآخرين.

١١٤. يمكن للاختلافات في ممارسات الأعمال والعوامل الثقافية أن تشكل تحديات عملية أمام كل من المنشآت متعددة الجنسيات ومراجعيها. وقد تقرر إدارة المجموعة اتخاذ إجراءات محددة للتخفيف من تأثيرات هذه التحديات عن طريق إخضاع التقرير المالي لأدوات رقابة فعالة يتم تطبيقها وصونها على مستوى المجموعة. وقد تشتمل هذه الإجراءات، على سبيل المثال، على ما يلي:

- سياسات وخطوات متسقة في جميع الدول التي تعمل فيها المجموعة.
- برامج على مستوى المجموعة، مثل قواعد السلوك وبرامج منع الغش.
- قيام المراجعين الداخليين بتقييم دقة واكتمال المعلومات المالية المستلمة من المكونات.
- المتابعة المركزية لعمليات المكونات ونتائجها المالية.
- زيارات الاتصال المنتظمة من جانب إدارة المجموعة.
- انتداب الموظفين.

ويساعد فهم الاختلافات في ممارسات الأعمال والعوامل الثقافية الأوسع نطاقاً مراجع المجموعة في التخطيط لمراجعة المجموعة وإجراء المراجعة في مختلف الأقاليم.

٥-٦-١ *المواقف السلوكية تجاه السلطة*

١١٥. يوجد في بعض الثقافات مدى واسع لتوزيع السلطة بين الأشخاص في شكل هرمي، ومن المرجح أن يؤثر ذلك على السلوك والاتصالات. فعلى سبيل المثال، قد يكون من غير اللائق قيام الموظفين الأقل خبرة بالتحقق من صحة آراء الموظفين الأعلى درجة. ويمكن أن يؤثر الإذعان الذي لا موجب له لسلطة الغير أن يؤثر على كل من استعداد المحاسبين الأقل خبرة في المنشأة لإثارة المخاوف بشأن المشرفين عليهم وبشأن علاقات العمل داخل فريق الارتباط.

١١٦. تُعتبر المراجعة آلية تشتمل على فريق ارتباط يعمل ويتواصل بوضوح مع من هم أعلى وأسفل هيكل الفريق. وتتطلب المراجعة أيضاً عقلية متحلية بنزعة الشك. وفي الثقافات التي يوجد بها مدى واسع لتوزيع السلطة قد يصعب على المراجعين الأقل خبرة التشكيك بشكل مباشر فيمن هم في موضع السلطة. وفي مثل هذه المواقف، قد يقرر المراجعون التوسع في اطلاعهم على الوثائق بدلاً من المناقشة الجادة للإدارة بشكل مباشر من خلال الاستفسار.

٥-٦-٢ *تجنب حالة عدم التأكد*

١١٧. تمتلك بعض الثقافات قدرة أعلى من غيرها على تحمل حالات عدم التأكد. ويمكن لهذا أن يؤثر على المواقف السلوكية من أخذ المخاطرة ونقيضها، ألا وهو أخذ الحيطة. ومن المرجح أن يؤثر أخذ الحيطة في استراتيجيات عمل الإدارة وسلوكها الداخلي وأيضاً في الاجتهادات المحاسبية الملازمة للتقرير المالي.

١١٨. ومن المرجح أيضاً أن يؤثر تجنب حالة عدم التأكد في تقييم المراجعين للمخاطر وحجم الأدلة التي يقررون أنها كافية ومناسبة.

٥-٦-٣ *السلوكيات الجماعية*

١١٩. تولي بعض الثقافات قيمة اجتماعية كبرى للسلوك الجماعي مثل الولاء للدولة أو صاحب العمل أو العائلة. وفي مثل هذه الظروف تزيد احتمالية التزام الأفراد بقواعد وآليات المجموعة. وفي مجتمعات أخرى، تكون للآراء والمناهج الفردية قيمة، وفي حين أن هذا قد يشجع على ممارسة نزعة الشك المهني فمن المرجح أيضاً أن يؤدي إلى تباين أكبر في السلوك والنتائج النهائية.

٥-٦-٤ *الشفافية*

١٢٠. ثمة جانب آخر من الجوانب الثقافية التي يمكن أن تؤثر على التقرير المالي وفاعلية تفاعلات المراجع مع الإدارة يتمثل في درجة التكتم أو السرية المتوقعة في شؤون العمل. وقد يصعّب عدم الانفتاح أو الشفافية من جانب الإدارة على المراجعين اكتساب الفهم الضروري للمنشأة من أجل القيام بشكل مناسب بتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية.

٥-٧ تنظيم أعمال المراجعة

١٢١. ينطوي التنظيم على الترخيص للمكاتب والأفراد للقيام بأعمال المراجعة وتحديد المعايير والتقصي عن أعمال المراجعة للتحقق من جودتها واتخاذ الإجراءات التأديبية في حالة عدم الالتزام بالمعايير وإخفاق أعمال المراجعة. ويتم الاضطلاع بهذه المهام عادةً على المستوى الوطني بواسطة سلطات تنظيمية مستقلة أو هيئات محاسبة مهنية أو مزيج من كليهما.

١٢٢. توفر الأنظمة ومعايير المراجعة والمعايير الأخلاقية الأساس للعديد من الجوانب التنظيمية. ورغم أن معايير المراجعة والمعايير الأخلاقية يتم فرضها على المستوى الوطني، يزداد اعتماد المعايير الوطنية على المعايير الدولية التي يضعها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد ومجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين.

١٢٣. تكون متطلبات معايير المراجعة والمعايير الأخرى ذات الصلة أكثر فاعلية إذا تم إنفاذها كما ينبغي. وينطوي هذا على الوضع النظامي للمعايير والتقصي عن أعمال المراجعة والتحري عن المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة والقيام عند الاقتضاء باتخاذ إجراءات تأديبية.

١٢٤. عادةً ما يتم التقصي عن أعمال المراجعة على المستوى الوطني من خلال مكتب مراجعة منفصل (فحص النظراء)، أو هيئة محاسبة مهنية (تُسند إليها أحياناً هذه المسؤولية من جانب سلطة تنظيمية)، أو من خلال السلطات المستقلة المنظمة لأعمال المراجعة. وتنص الأنظمة واللوائح بشكل متزايد على أن تتم أنشطة التقصي عن أعمال مراجعة الشركات المدرجة، وأحياناً أعمال مراجعة هيئات الصالح العام الأخرى، من خلال سلطة مستقلة مُنظِّمة لأعمال المراجعة.

١٢٥. توفر أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة أسلوباً مهماً لتقييم التزام المراجعين بمعايير المراجعة، وتقييم جوانب أخرى لجودة المراجعة بناءً على نطاق اختصاص التقصي. ويمكن للإجراءات التي تتخذها مكاتب المراجعة لعلاج مواطن الضعف التي يحددها القائمون بالتقصي عن أعمال المراجعة أن تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة. ويلزم القيام على مدار الوقت بتسجيل النتائج ذات الصلة المستنبطة من أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة وتقديمها لجهات وضع المعايير.

١٢٦. غالباً ما تُنشر نتائج أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة. وسيؤدي نشر نتائج أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة إلى زيادة الوعي بين أصحاب المصلحة عن القضايا المتعلقة بجودة المراجعة.

١٢٧. تكون الترتيبات التأديبية الفعالة بمثابة حافز لمكاتب المراجعة للالتزام بالمعايير المنطبقة، كما إنها تمنح أصحاب المصلحة الآخرين الثقة في جودة المراجعة. وتستلزم الترتيبات التأديبية الفعالة وجود نطاق اختصاص واضح للمسؤولين عن مهام التحري والمهام التأديبية وتوفر موارد كافية للقيام بعملهم.

٥-٨ بيئة المقاضاة

١٢٨. إضافة إلى التكاليف المباشرة التي يتم تكبدها أثناء القيام بالمراجعة، توجد احتمالية بأن يكون مكتب المراجعة مطالباً بتعويض خصومه في الدعاوى القضائية عن عواقب إخفاقه في أعمال المراجعة. ويتباين خطر المقاضاة وأثره على جودة المراجعة بين مختلف الدول.

١٢٩. يعتقد البعض أن خطر المقاضاة يحسن جودة المراجعة نظراً لأنه سيجعل المراجع مضطراً للحد من فرصة إخفاق أعمال المراجعة. ويعتقد آخرون أن خطر المقاضاة سيكون له أثر سلبي على جودة المراجعة حيث إنه سيؤدي إلى خلق عقلية "نمطية" بدلاً من الرغبة في التفكير في طرق لمواجهة خطر المراجعة بأسلوب مبتكر، وأن خطر المقاضاة سيكون بمثابة مثبّط لذوي المواهب يثنيهم عن الانضمام إلى مهنة المراجعة والاستمرار فيها.

٥-٩ اجتذاب المواهب

١٣٠. تُعد المراجعة نشاطاً ذهنياً مرهقاً يتطلب حسن الاجتهاد وامتلاك عقلية محبة للاستفسار وقدراً كبيراً من المعرفة الخاصة بالأعمال والتقرير المالي والمراجعة. وفيما تسعى المهنة جاهدة لتزويد المراجعين بالكفاءات الضرورية، فإن فاعلية ذلك ستتأثر حتماً بمهارات الموظفين الجدد.

١٣١. يُعد خريجو الجامعات في العديد من الدول مصدراً مهماً لاستقطاب الموظفين الجدد والكثير منهم يكون متخصصاً في المحاسبة وإدارة الأعمال. ويمكن لهذه الخلفية أن توفر كلاً من المعرفة الملائمة والمواقف الأخلاقية المناسبة.

١٣٢. يُعد تعيين الموظفين الذين يتمتعون بالقدرات اللائقة في مهنة المراجعة عنصراً أساسياً في جودة المراجعة. ويجب أن تلفت جاذبية مهنة المحاسبة انتباه الموظفين الجدد المحتملين في مرحلة مبكرة قدر الإمكان. غير أن جاذبية مهنة المراجعة تتباين فيما بين الدول وتتأثر بعوامل مثل سمعة المهنة ووضعها، وأيضاً بعوامل مباشرة بصورة أكبر مثل المستويات المقارنة للأجور والتصورات المتعلقة بجهد العمل المحتمل. وفي حالة وجود نقص في الموظفين الجدد المحتملين الذين يتمتعون بمؤهلات علمية مناسبة، فقد يصعب تعيين المرشح الذي يتمتع بالمؤهلات اللائقة.

٥-١٠ الجدول الزمني للتقرير المالي

١٣٣. يمكن أن يؤثر الجدول الزمني الذي يلزم إنجاز أعمال المراجعة خلاله على آليات التقرير المالي وطريقة اعتماد الإدارة والمكلفين بالحوكمة للقوائم المالية. ويحد كذلك ظهور أنظمة التقرير المستعجلة في العديد من الأقاليم من قدرة المراجع على أداء عمل تفصيلي بعد انتهاء فترة التقرير. ونتيجة لذلك، أصبح من الضروري بشكل متزايد أن يعتمد المراجع على نُظُم الرقابة الداخلية وأداء إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة.

١٣٤. يتأثر توقيت إعداد المعلومات المالية أيضاً بحاجة الشركات المدرجة إلى إصدار تقديرات للأرباح أو نتائج أولية في مرحلة مبكرة. وفي بعض الأقاليم، يكون المراجعون مطالبين بالموافقة على مثل هذه الإصدارات أو أداء أعمال خاصة بشأنها. ومن مزايا ذلك أن المراجع سيكون مطمئناً إلى النتائج المالية قبل صدور المعلومات لكنه يزيد من ضغط الوقت.

١٣٥. يمكن أن تكون المواعيد النهائية لإعداد التقارير عند مراجعة المنشآت الأصغر أقل تشدداً منها عند مراجعة المنشآت المدرجة، مما يتيح للمراجع أن يستفيد من الأدلة المتحصل عليها من الأحداث والمعاملات التي تتم بعد تاريخ الميزانية. وعلاوة على ذلك، فقلما تصدر المنشآت الأصغر تقديرات للأرباح قبل انتهاء المراجعة. لكن من غير المعتاد للمنشآت الأصغر أن تقدم قوائم مالية مراجعة سنوية أو شهرية أو ربع سنوية للمصارف ومصادر توفير رأس المال الأخرى.

الملحق الأول

صعوبة تعريف جودة المراجعة

١. يكثر استخدام مصطلح "جودة المراجعة" في النقاشات بين أصحاب المصلحة، وفي اتصالات السلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير ومكاتب المراجعة وغيرها، وفي إعداد البحوث ووضع السياسات. وتُعد جودة المراجعة موضوعاً معقداً، ولا يوجد لها أي تعريف أو تحليل حظي باعتراف عالمي.

٢. يتمثل غرض المراجعة في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. ويتحقق ذلك عن طريق قيام المراجعين بجمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة للتعبير عن رأي فيما إذا كانت القوائم المالية معدة، من كافة الجوانب الجوهرية، طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وغالباً ما يكون الرأي متعلقاً بما إذا كانت القوائم المالية "تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية" أو تعطي "صورة حقيقية وعادلة" للمركز المالي للمنشأة كما هو في نهاية الفترة ولنتائج المنشأة وتدفقاتها النقدية خلال الفترة، طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٣. رغم أن الأنظمة الوطنية ومعايير المحاسبة تنص على ضوابط لـ "العرض العادل"، فإن العديد من جوانب آلية التقرير المالي، وبالتالي مراجعة القوائم المالية، تنطوي على الاجتهاد.

٤. توفر معايير المراجعة أساساً مهماً داعماً لجودة المراجعة. وبصفة خاصة، توضح معايير المراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد أهداف المراجع[١٤] وتضع الحد الأدنى للمتطلبات. ومع ذلك، فإن غالبية المتطلبات الواردة في معايير المراجعة إما أنها توفر إطاراً للاجتهادات التي تتم أثناء المراجعة أو أنها تحتاج إلى الاجتهاد لتطبيقها بشكل سليم.

٥. وبناءً عليه، فإن المراجعة هي تخصص يعتمد على أفراد أكفاء يستخدمون ما لديهم من خبرات ويلتزمون بالنزاهة والموضوعية ونزعة الشك المهني لتمكينهم من إصدار الأحكام المناسبة التي تدعمها الحقائق وظروف الارتباط. وتُعد صفتي المثابرة والدقة من الصفات المهمة كذلك في ضمان إدخال التغييرات اللازمة على القوائم المالية، أو ضمان احتواء تقرير المراجع على التحفظات الملائمة في حالة عدم إجراء مثل هذه التغييرات.

٦. إضافة إلى الطبيعة الاجتهادية التي تتصف بها جوانب القوائم المالية محل الارتباطات، يوجد عدد من العوامل التي تجعل من الصعب وصف وتقويم جودة المراجعة، من بينها ما يلي:

- أن وجود، أو عدم وجود، التحريفات الجوهرية في القوائم المالية المراجعة لا يقدم سوى نظرة جزئية لجودة المراجعة.
- أن أعمال المراجعة تتباين وما ينطبق عليه مفهوم "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" لدعم رأي المراجعة هو اجتهادي بدرجة ما.
- أن وجهات النظر المتعلقة بجودة المراجعة تتباين فيما بين أصحاب المصلحة.
- أن الشفافية تكون محدودة بشأن العمل المنفذ ونتائج المراجعة.

أن وجود، أو عدم وجود، التحريفات الجوهرية في القوائم المالية المراجعة لا يقدم سوى نظرة جزئية لجودة المراجعة

٧. في ضوء هدف المراجعة، فإن وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية لم يتم اكتشافها خلال المراجعة قد يكون مؤشراً على إخفاق أعمال المراجعة. ومع ذلك، فإن عدم وجود التحريفات الجوهرية في القوائم المالية لا يمكن أن يكون في حد ذاته المقياس الوحيد لجودة المراجعة لأنه قد لا تكون هناك أي تحريفات جوهرية يلزم اكتشافها.

٨. حتى في حالة وجود تحريف جوهري غير مكتشف في القوائم المالية المراجعة فإن ذلك قد لا يشير بالضرورة إلى ضعف جودة المراجعة لأن أعمال المراجعة تهدف إلى الحصول على تأكيد معقول، وليس مطلقاً، بأن القوائم المالية لا تحتوي على تحريفات جوهرية. ويكون

---

[١٤] راجع الفقرة ١١ من المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"* :

تتمثل الأهداف العامة للمراجع عند القيام بمراجعة القوائم المالية فيما يلي:

(أ) التوصل إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، ومن ثم تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.

للفرق بين التأكيد المطلق والمعقول أهمية خاصة عندما تكون التحريفات ناشئة عن أفعال غش تم إخفاؤها من خلال التزوير والتواطؤ وإساءات العرض المتعمدة.

٩. يعكس نموذج المراجعة القيود الملازمة للمراجعة ويهدف إلى الحصول على تأكيد معقول، وليس مطلقاً، وهو ما يعني أنه توجد احتمالية لعدم اكتشاف التحريفات الجوهرية. وفي حالة التعرف على تحريفات في وقت لاحق لم يتم اكتشافها أثناء المراجعة، فقد يصعب تحديد ما إذا كانت هذه التحريفات لم يتم اكتشافها نتيجة لنموذج المراجعة عموماً أم لمواطن خلل في جودة المراجعة الفردية ذات الصلة.

١٠. يُعد مفهوما "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" و"التأكيد المعقول" وثيقي الصلة ببعضهما. ولا يمكن تعريف أي منهما بدقة لكن يلزم النظر إلى كليهما في سياق المعايير المنطبقة والممارسات المستقرة.

أن أعمال المراجعة تتباين وما ينطبق عليه مفهوم "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" لدعم رأي المراجعة هو اجتهادي بدرجة ما

١١. لا توجد منشأتان متطابقتان تمام التطابق ولذلك ستتباين بالضرورة أعمال المراجعة والاجتهادات المطلوبة. ولذلك، فإن تحديد ما ينطبق عليه مفهوم "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" هو أمر يخضع للاجتهاد المهني بدرجة ما، يعكس حجم وطبيعة وتعقُّد المنشأة وقطاعها والإطار التنظيمي ذي الصلة الذي تعمل فيه، وأيضاً تقييم المراجع لمخاطر أن تكون القوائم المالية المعدة من جانب الإدارة محرّفة بشكل جوهري.

١٢. عادةً ما تكون مكاتب المراجعة منشآت هادفة للربح وترتبط ربحية مكتب المراجعة عادةً بالعلاقة بين أتعاب المراجعة المفروضة والتكلفة التي ينطوي عليها جمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويمكن أن يؤدي هذا إلى وجود تصورات لدى الأطراف الثالثة بأنه بغض النظر عن تطبيق معايير المراجعة ومتطلبات الأخلاق المهنية، فإن مكاتب المراجعة يكون لديها حافز على المدى القصير للحد من حجم الأعمال المنفذة مع إدراكها بأنه على المدى الطويل يكون الحفاظ على جودة المراجعة لازماً لحماية سمعة مكتب المراجعة ولتجنب الإجراءات التنظيمية أو النظامية المسيئة. وفي القطاع العام أيضاً، ورغم أن هيئات المراجعة للقطاع العام لا تكون منشآت هادفة للربح، فإن قيود الموازنة قد تفرض عليها تحديات إضافية في ضمان مناسبة حجم العمل المنفذ.

أن وجهات النظر المتعلقة بجودة المراجعة تتباين فيما بين أصحاب المصلحة

١٣. تتباين وجهات النظر المتعلقة بجودة المراجعة فيما بين أصحاب المصلحة. وهذا في حد ذاته ليس مثيراً للاستغراب فمستوى انخراطهم المباشر في المراجعة واطلاعهم على المعلومات المرتبطة بها يتباين إلى حد كبير؛ وتتباين كذلك القيمة التي يوليها مختلف أصحاب المصلحة للمراجعة.

١٤. لا يكون للمساهمين في المنشآت المدرجة حق الاطلاع على الاتصالات المتعلقة بالمراجعة باستثناء ما يكون متاحاً للجمهور. وفي المقابل، غالباً ما يمكن لأصحاب المصلحة في المنشآت الأخرى الاتصال بشكل مباشر بالمراجعين والحصول على كل من الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، وهو ما يؤثر بشكل مباشر في وجهات نظرهم المتعلقة بجودة المراجعة.

١٥. قد ينظر بعض مستخدمي القوائم المالية إلى جودة المراجعة على أنها تحقيق أكبر زيادة ممكنة في حجم أدلة المراجعة المتحصل عليها وفي مدى المناقشة الجادة التي تتعرض لها الإدارة. ومن شأن النظر إلى جودة المراجعة من هذا المنظور فقط أن يوحي بأن جودة المراجعة ستكون أعلى كلما زادت الموارد (بالمعنى الكمي والنوعي على السواء) المرصودة للمراجعة.

١٦. قد تكون الإدارة مهتمة بضمان تخفيض تكاليف المراجعة وإنجاز المراجعة بأسرع ما يمكن والحد من تعطيل سير عمل المنشأة قدر المستطاع. وعند النظر إلى جودة المراجعة من هذا المنظور، قد تقترح الإدارة الحد من الموارد المرصودة للمراجعة قدر المستطاع.

١٧. وتشير الموازنة بين هذه الآراء المختلفة إلى أن المراجعة عالية الجودة تنطوي على مراجعة فعالة يتم تنفيذها بكفاءة في الوقت المناسب ونظير أتعاب معقولة. غير أن تفسير الكلمات "فعال" و"بكفاءة" و"الوقت المناسب" و"معقولة" يخضع للتقدير الشخصي. وغالباً ما يكون المكلفون بالحوكمة، بما في ذلك لجان المراجعة، في وضع جيد يؤهلهم للنظر في هذه الأمور. ولهذا، تكون لجان المراجعة في العديد من الدول مسؤولة عن النظر في جودة المراجعة والموافقة على تعيين المراجع وأتعاب المراجعة أو التوصية بذلك.

أن الشفافية تكون محدودة بشأن العمل المنفذ ونتائج المراجعة

١٨. تكون العديد من الخدمات واضحة نسبياً لمن تؤدى لهم ويستطيع المستخدمون تقييم جودتها بشكل مباشر. لكن العديد من أصحاب المصلحة، بما في ذلك المساهمين في الشركات المدرجة أو جهات تمويل أي عمل، لا تتوفر لديهم عادةً نظرات متعمقة مفصلة في العمل

المؤدى أثناء المراجعة والقضايا التي تم تحديدها ومعالجتها. ولذلك، غالباً ما يعجز مستخدمو التقارير المالية، الذين هم من خارج المنشأة الخاضعة للمراجعة، عن تقييم جودة المراجعة بشكل مباشر.

١٩. يمكن ذكر المعلومات المتعلقة بعمل المراجع والنتائج التي توصل إليها في تقرير المراجع. لكن تقارير العديد من المراجعين تكون موحدة، وباستثناء الظروف غير المعتادة نسبياً التي يكون فيها رأي المراجع معدلاً، لا تُقدم عادةً معلومات بشأن عمل المراجع والنتائج التي توصل إليها.

٢٠. طلب المستخدمون من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد زيادة المعلومات التي ينبغي ذكرها في تقارير المراجع واستجاب المجلس باقتراح تغييرات على هيكل تقرير المراجع وصياغته ومضمونه، كان من بينها إدراج الأمور الرئيسة للمراجعة في التقارير الخاصة بمراجعة الشركات المدرجة. ويأمل المجلس أن توفر التغييرات التي تم إدخالها على تقرير المراجع، ولاسيّما إدراج الأمور الرئيسة للمراجعة، معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية لأجل تعزيز فهمهم لتلك الأمور التي بحسب الحكم المهني للمراجع ذات أهمية بالغة في المراجعة.

٢١. يأمل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد أن تمنح مبادرته الخاصة بتقارير المراجعين المستخدمين بعض النظرات المتعمقة بشأن جودة المراجعة، خاصةً إذا كانت هناك فرصة لإجراء المزيد من النقاش حولها مع لجان المراجعة أو المراجع. غير أن المجلس يدرك أن هذه المعلومات الإضافية لن تمثل حتماً سوى جزء صغير نسبياً من إجمالي المعلومات المعروفة للمراجع والتي قد تكون مهمة لزيادة التقدير الذي تحظى به جودة المراجعة.

الملحق الثاني

السمات النوعية للعوامل المتعلقة بالمدخلات والآلية

١. يحتوي هذا الملحق على وصف أكثر تفصيلاً للسمات النوعية للعوامل المتعلقة بالمدخلات والآلية. وتنطبق هذه السمات النوعية على مستوى ارتباطات المراجعة ومستوى مكاتب المراجعة والمستوى الوطني (أو مستوى الأقاليم).

عوامل المدخلات

١-١ القيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية – مستوى الارتباطات

٢. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يقر فريق الارتباط بأداء المراجعة بما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً وبأهمية الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية.
- أن يتحلى فريق الارتباط بالموضوعية والنزاهة.
- أن يكون فريق الارتباط مستقلاً.
- أن يتحلى فريق الارتباط بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- أن يتحلى فريق الارتباط بنزعة الشك المهني.

١-١-١ *أن يقر فريق الارتباط بأداء المراجعة بما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً وبأهمية الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية*

٣. يلتزم فريق الارتباط بأداء المراجعة بما يحقق مصالح أصحاب المصلحة في المنشأة وبما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً. ويُرجح أن تتباين طبيعة ومدى المصلحة العامة طبقاً لطبيعة المنشأة. لكن في جميع أعمال المراجعة يجب أن يقوم فريق الارتباط بإجراء مناقشات جادة بدرجة مناسبة مع الإدارة وأن يبدي آراءه بدقة وأن يتابع دراسته للأمور حتى يتوصل إلى استنتاجات مناسبة.

١-١-٢ *أن يتحلى فريق الارتباط بالموضوعية والنزاهة*

٤. يفرض مبدأ الموضوعية على المراجعين التزاماً بعدم الإخلال بأحكامهم المهنية أو العملية بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين.[١٥]

٥. تنبع ضرورة تحلي المراجعين خصوصاً بالموضوعية من حقيقة أن العديد من القضايا المهمة التي ينطوي عليها إعداد القوائم المالية تكون منطوية على الاجتهاد. وقليل فقط من البنود المدرجة في القوائم المالية يمكن قياسه بصورة يقينية، فيما ينطوي العديد من البنود على التقدير وبالتالي على الاجتهاد. ويجب على المراجعين أن يتحلوا بالموضوعية عند قيامهم بتقويم اجتهادات الإدارة للحد من خطر أن تكون القوائم المالية مُحرفة بشكل جوهري من خلال تحيز الإدارة، سواءً بشكل متعمد أو غير متعمد.

٦. تُعد النزاهة شرطاً أساسياً لجميع من يعملون من أجل المصلحة العامة. ومن الضروري أن يعمل فريق الارتباط، وأن يُنظر إليه على أنه يعمل، بنزاهة ولا يقتصر هذا على العمل بأمانة وإنما يشمل مجموعة كبيرة من الصفات ذات الصلة مثل العدالة والصراحة والشجاعة.

١-١-٣ *أن يكون فريق الارتباط مستقلاً*

٧. يكون الاستقلال ضرورياً لحماية كل عضو من أعضاء فريق الارتباط أو مكتب المراجعة من التأثيرات التي قد تخل بالأحكام المهنية التي يصدرونها، كما إن الاستقلال يساعدهم على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية وممارسة نزعة الشك المهني. والاستقلال ضروري أيضاً لتجنب الحقائق والظروف التي تكون واضحة لدرجة أن أي طرف ثالث معقول ومطلع يكون من المرجح أن يستنتج أن نزاهة أو موضوعية أو نزعة الشك المهني للمكتب أو عضو في فريق الارتباط قد تم الإخلال بها.

٨. قد يكون من بين التهديدات التي تمس استقلال المراجع ما يلي:

---

[١٥] قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، الفقرة ١٢٠-١.

- وجود مصالح مالية بين المراجع والمنشأة الخاضعة للمراجعة. فإن امتلاك حصة مالية في المنشآت العميلة التي تحصل على خدمات المراجعة قد يخلق تهديداً تفرضه المصلحة الشخصية.
- وجود علاقات عمل بين المراجع والمنشأة الخاضعة للمراجعة. فقد تخلق علاقات العمل الوثيقة بين مكتب المراجعة أو عضو في فريق الارتباط أو أحد أفراد الأسرة المقربين من جانب والمنشأة من جانب آخر تهديدات بسبب المصلحة الشخصية أو التخويف.
- تقديم خدمات أخرى غير المراجعة للعملاء الذين يحصلون على خدمات المراجعة. إذ تقدم مكاتب المراجعة عادة لعملائها الذين يحصلون على خدمات المراجعة مجموعة من الخدمات التي تتسق مع مهارات المكتب وخبراته خلاف خدمات المراجعة. لكن تقديم خدمات أخرى غير المراجعة قد يخلق تهديدات تمس الاستقلال. وغالباً ما تكون التهديدات الناشئة متمثلة في تهديدات الفحص الذاتي والمصلحة الشخصية ومناصرة العميل.
- إمكانية اعتقاد الشركاء والموظفين أن أجرهم واستمرار مسيرتهم المهنية في مكتب المراجعة معتمد على المحافظة على عميل خدمات المراجعة، مما يخلق تهديداً بسبب الألفة مع العميل أو المصلحة الشخصية.
- الحالات التي ينضم فيها عضو سابق في فريق الارتباط أو شريك في المكتب إلى المنشأة الخاضعة للمراجعة في منصب يمكّنه من ممارسة تأثير كبير على إعداد السجلات المحاسبية والقوائم المالية. وغالباً ما تكون التهديدات الناشئة متمثلة في تهديدات الألفة مع العميل والمصلحة الشخصية والتخويف.

٩. قد ينشأ أيضاً تهديد بسبب الألفة عن طريق استخدام نفس كبار العاملين في ارتباط مراجعة ما على مدار فترة طويلة من الوقت. لكن تراكم المعرفة السابقة بالمنشأة وعملها قد يفضي إلى ارتفاع جودة المراجعة حيث إن ذلك سيعزز من تقييم المراجع للمخاطر واستجابته لها. ويمكن أن يؤدي ذلك أيضاً إلى تحقيق الكفاءة وتقديم توصيات أكثر بصيرة لتحسين مجالات معينة من العمليات التجارية للمنشأة.

١٠. يلزم الموازنة بين الفوائد التي من المحتمل أن تعود على جودة المراجعة وتهديدات استقلال المراجع التي قد تنشأ عن المعرفة المفصلة لدى كبار العاملين بالمنشأة وعملها نتيجة مشاركتهم في مراجعة المنشأة على مدار عدد من الأعوام. ولعلاج هذا التهديد، تقضي قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين بتغيير (أو "تناوب") الشركاء الرئيسيين المسؤولين عن مراجعة هيئات الصالح العام بعد سبعة أعوام، فيما تفرض المتطلبات الأخلاقية أو النظامية في بعض الدول فترة تناوب أقصر. يعتقد البعض أنه إضافة إلى تناوب الشركاء المسؤولين عن ارتباطات المراجعة، فمن شأن النظرة لاستقلال المراجع أن تتحسن إذا كان من الواجب تغيير مكتب المراجعة نفسه بشكل دوري. ويعتقد آخرون أن الإبقاء على نفس المكتب من المرجح أن يساعد المراجعين في فهم عمل المنشأة ونُظُمها وأن يؤدي إلى استجابات فعالة لمخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، وأيضاً إلى كفاءة المراجعة.

١١. يكون لمراعاة التهديدات والضمانات عند تحديد الاستقلال لأعمال المراجعة في القطاع العام نفس القدر من الأهمية عندما يتعلق الأمر بأعمال المراجعة في القطاع الخاص. لكن بعض التهديدات المحتملة قد تختلف. فعلى سبيل المثال، تقل احتمالية أن يكون للمراجعين في القطاع العام مصالح مالية مباشرة في الهيئات التي يقومون بمراجعتها.

١٢. غالباً ما يُنظر إلى المراجع على أنه مستشار تجاري وضريبي محترم للمنشأة وعادةً ما تكون هناك اتصالات مباشرة متكررة مع الإدارة العليا، مما يؤدي إلى حسن معرفة المراجع بالتطورات التجارية في المنشأة. ويمنح هذا المراجع معرفة جيدة بكل من آلية التقرير المالي الخاصة بالعميل والقطاع الذي يعمل فيه، لكن قد يُنظر إليه أيضاً على أنه تهديد للاستقلال.

٤-١-١ أن يتحلى فريق الارتباط بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة

١٣. تستلزم الكفاءة المهنية والعناية الواجبة من جميع أعضاء فريق الارتباط:

- امتلاك وترسيخ معرفة ومهارة مهنية على مستوى مناسب؛
- العمل بعناية ودقة وفي إطار الوقت المحدد؛
- العمل بجد وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المنطبقة.

١-١-٥ أن يتحلى فريق الارتباط بنزعة الشك المهني

١٤. نزعة الشك المهني هي موقف يشتمل على استخدام عقلية متسائلة في سياق فهم مناسب للمنشأة وعملها والبيئة التي تعمل فيها. ويتيح هذا الفهم، مع المعرفة والخبرة الأكثر عموماً بمجال العمل، للمراجع أن يقيّم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمنشأة وأن يقيّم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها وأن يصل إلى الاستنتاجات المناسبة.

١٥. تُعد نزعة الشك المهني أحد الجوانب المهمة في حكم المراجع فيما يتعلق بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها وتقويم نتائجها. وما لم يكن المراجعون مستعدين للتحقق من إقرارات الإدارة (بما في ذلك عندما تستخدم الإدارة أحد الخبراء)، فلن يكونوا بمثابة رادع للغش ولن يكونوا قادرين على أن يستنتجوا بثقة ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة معروضة بشكل عادل وفقاً لإطار التقرير المالي.

١٦. تستلزم نزعة الشك المهني من جميع أعضاء فريق الارتباط:

- التحلي بعقلية متسائلة والاستعداد للتحقق من إقرارات الإدارة؛
- التقييم النقدي للمعلومات والتوضيحات التي يتم الحصول عليها أثناء عملهم؛
- السعي لفهم دوافع الإدارة لاحتمال تحريف القوائم المالية؛
- التحلي الدائم بعقلية منفتحة؛
- التحقق من صحة أحكام الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط؛
- التحلي بالثقة اللازمة لمناقشة الإدارة بجدية والمثابرة لمتابعة الأمور حتى التوصل إلى استنتاج بشأنها؛
- التيقّظ للأدلة التي لا تتسق مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها أو التي تدعو للشك في إمكانية الاعتماد على الوثائق والردود على الاستفسارات.

١-٢ القيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية – مستوى المكاتب

١٧. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات للحوكمة ترسي "النهج المناسب على مستوى الإدارة العليا" وتهدف إلى حماية استقلال المكتب.
- أن يتم تعزيز السمات الشخصية الضرورية من خلال نُظُم لتقييم الأداء والمكافآت تدعم جودة المراجعة.
- ألا تفضي الاعتبارات المالية إلى اتخاذ إجراءات وقرارات تقوّض جودة المراجعة.
- أن يشدد المكتب على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص للتطوير المهني المستمر وإمكانية الحصول على دعم فني عالي الجودة.
- أن يشجع المكتب ثقافة التشاور حول القضايا الصعبة.
- أن توجد نُظُم صارمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم.

١-٢-١ أن توجد ترتيبات للحوكمة ترسي "النهج المناسب على مستوى الإدارة العليا" وتهدف إلى حماية استقلال المكتب

١٨. من الأهمية بمكان أن يضع مكتب المراجعة ترتيبات حوكمة داخلية صارمة لحماية طابع المصلحة العامة لوظيفة المراجعة ولتجنب أن تؤثر المصالح التجارية للمكتب بشكل سلبي على جودة المراجعة، على سبيل المثال عن طريق الدعم غير اللائق لمجالات الممارسة الأخرى (مثل الضريبة والشؤون المالية للشركات والاستشارات) على حساب جودة المراجعة.

١٩. تؤدي قيادة المكتب دوراً حيوياً في نشر ثقافة تؤكد على دور المراجعة في تحقيق المصلحة العامة وأهمية جودة المراجعة في هذا الشأن، بما في ذلك تجنب المواقف التي قد تخل بموضوعية المكتب أو استقلاله. ويخلق الإعلان بشكل منتظم عن السلوكيات المأمولة بيئة مناسبة داخل مكتب المراجعة تشجع على الالتزام بالمبادئ الداعمة للمتطلبات الأخلاقية المنطبقة على المراجعين.

٢٠. يكون للمحاسبين القانونيين الأفراد سيطرة مباشرة على ثقافة مكتبهم، وفي مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة يكون لعدد محدود من الشركاء تأثير مباشر جداً على عوامل المدخلات مثل ترتيبات الحوكمة والتشاور وأنشطة المتابعة. وبناءً على التوجه العام، يمكن أن يكون هذا نقطة قوة أو نقطة ضعف لبيئة المكاتب الصغيرة.

١-٢-٢ أن يتم تعزيز السمات الشخصية الضرورية من خلال نُظُم لتقييم الأداء والمكافآت تدعم جودة المراجعة

٢١. يمكن لنُظُم تقييم الأداء والمكافآت أن تخلق وتنمي السمات والسلوكيات الشخصية المناسبة، بما في ذلك النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة. وينطوي هذا على دمج هذه السمات في ضوابط اختيار الموظفين الجدد وآليات تحديد الترقيات والأجور وبرامج التدريب، وعلى استخدام أُطُر الكفاءات المناسبة.

٢٢. يمكن وضع أُطُر الكفاءات على أفضل نحو بالرجوع إلى مجالات الكفاءات الخاصة بالمعايير الدولية للتعليم، ومن شأن هذا أن يعزز توافق الأطر فيما بين مكاتب المراجعة.

٢٣. تقوم المكاتب بشكل منتظم بتقييم شركائها وموظفيها مقارنة بالكفاءات المحددة لدعم جودة المراجعة. وفي سبيل القيام بذلك، تضمن مكاتب المراجعة عدم معاقبة شركائها وموظفيها بسبب اتخاذهم لمواقف صارمة في القضايا المتعلقة بالمراجعة، حتى وإن كان من المحتمل أن يعرض ذلك العلاقة مع العميل للخطر. وتُستخدم الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها لدعم القرارات المتعلقة بتحديد الترقيات والأجور؛ وأيضاً لدعم الإجراءات الأخرى التي قد يتخذها المكتب عندما لا يفي أداء الشركاء أو الموظفين بالمعايير المأمولة.

١-٢-٣ ألا تفضي الاعتبارات المالية إلى اتخاذ إجراءات وقرارات تقوّض جودة المراجعة

٢٤. لا ينبغي أن تحول الاعتبارات المالية على كل من مستوى المكاتب (مثل المستهدف المالي الذي يحدده المكتب لهامش الربح المراد تحقيقه على أعمال المراجعة والاستعداد للاستثمار في نُظُم التدريب والدعم الخاصة بالمراجعة) ومستوى الارتباطات (مثل العلاقة بين أتعاب المراجعة والتكلفة الأساسية للعمل المُؤدَّى) دون أن يحقق أداء المراجعة الصارمة المصلحة العامة.

٢٥. لا ينبغي أيضاً أن يتم ما يلي على حساب جودة المراجعة:

- التركيز على الفوز بمهام المراجعة وعلى الحفاظ على عملاء المراجعة، لاسيّما بأتعاب منخفضة بدرجة غير واقعية؛ أو
- التركيز على التسويق للخدمات غير المرتبطة بالمراجعة لدى المنشآت التي يقوم المكتب بمراجعتها؛ أو
- تخفيض التكاليف (بما في ذلك عن طريق تقليل عدد الشركاء والموظفين) في ممارسة المراجعة (على سبيل المثال، أثناء أوقات التراجع الاقتصادي).

١-٢-٤ أن يشدد المكتب على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص للتطوير المهني المستمر وإمكانية الحصول على دعم فني عالي الجودة

٢٦. تتطلب المراجعة معرفة بعدد كبير من المجالات الفنية من بينها معايير التقرير المالي والمراجعة والأخلاق المهنية وأنظمة ولوائح الشركات والضرائب. ومن الأهمية بمكان أن يكون لدى مكاتب المراجعة ترتيبات دعم فني لمساعدة الشركاء والموظفين على مواكبة التطورات في هذه المجالات وتقديم الدعم في المجالات المعقدة.

٢٧. يمكن أيضاً تعزيز جودة المراجعة في حالة تطوير بنية تحتية معلوماتية تمكّن المكتب من دعم أحكام المراجعة (على سبيل المثال، عن طريق جمع قواعد البيانات المرتبطة بالأعمال والقطاعات) وتتبُّع قضايا الاستقلال ومعالجتها كما ينبغي والتخطيط لتناوب الشركاء في ارتباطات المراجعة وإدارة هذا التناوب بفاعلية.

٢٨. يمكن أن يتباين حجم مكاتب المراجعة والدعم الفني المتاح فيها تبايناً ملحوظاً. ففي مكاتب المراجعة الأصغر التي يقل فيها عدد الموظفين ويكون لقاعدة عملائها عمليات قليلة التعقيد نسبياً، يمكن وضع سياسات وإجراءات بسيطة نسبياً لرقابة الجودة. لكن هذه المكاتب قد تواجه تحديات فيما يتعلق بجانب التشاور وقد توظف مستشارين خارجيين لتوفير الخبرة الفنية أو تعتمد على خدمات الدعم الفني المقدمة من هيئات المحاسبة المهنية المحلية.

١-٢-٥ أن يشجع المكتب ثقافة التشاور حول القضايا الصعبة

٢٩. تُعد ثقافة التشاور ذات أهمية لجميع مكاتب المراجعة، بما في ذلك للمحاسبين القانونيين الأفراد. وتتطلب المراجعة غالباً اتخاذ قرارات وأحكام صعبة. ويقوم الموظفون بمناقشة هذه القضايا داخل فريق الارتباط ومع الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة. ويناقش الشركاء المسؤولون عن ارتباطات المراجعة القرارات والأحكام الصعبة مع الشركاء الآخرين أو مع اختصاصيين فنيين ويولون عناية بالغة للمشورة المقدمة. وحتى تعمل هذه الآلية بفاعلية فمن المهم أن تكون هناك ثقافة للتشاور وأن يكون لدى الأفراد المعنيين الوقت الكافي للتعامل كما ينبغي مع القضايا عند ظهورها.

٣٠. متى كانت الموارد الداخلية محدودة، فقد يمكن الحصول على موارد فنية خارجية من خلال هيئات المحاسبة المهنية أو العلاقات مع المكاتب الأخرى أو بالبحث عن مصادر مناسبة.

١-٢-٦ *أن توجد نُظُم صارمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم*

٣١. قبل قبول ارتباط المراجعة، وتجديده سنوياً بعد ذلك، من المهم لمكاتب المراجعة أن تنظر فيما إذا كانت مؤهلة لأداء الارتباط وما إذا كانت تمتلك القدرات والموارد اللازمة للقيام بذلك. ويشمل هذا ما إذا كان المكتب قادراً على الالتزام بمتطلبات الأخلاق المهنية ذات الصلة.

٣٢. رغم أنه يتعين على المراجعين استخدام نزعة الشك المهني، تستلزم المراجعة أيضاً درجة من الثقة في الإدارة. وبطبيعة الحال لا يمكن الوثوق بالإدارة التي تفتقر إلى النزاهة. ولذلك، تقوم النظم الجيدة الخاصة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم بتقييم ما إذا كانت هناك معلومات توحي بأن إدارة المنشأة العميلة تفتقر إلى النزاهة لدرجة يتعذر معها أداء مراجعة على قدر من الجودة. ولذا، فإن وجود نظام صارم لقبول العملاء واستمرار التعامل معهم يُعد عاملاً مهماً في مساعدة مكتب المراجعة على تجنب الارتباطات التي ترتفع فيها فرص الغش أو الأفعال غير النظامية، وبالتالي الحفاظ على سمعة قيامها بتقديم أعمال مراجعة عالية الجودة.

١-٣ القيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية – المستوى الوطني

٣٣. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم نشر متطلبات الأخلاق المهنية التي توضح كلاً من مبادئ الأخلاق المهنية الأساسية والمتطلبات الخاصة المنطبقة
- أن يكون للسلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير الوطنية وهيئات المحاسبة المهنية دور فاعل في ضمان فهم مبادئ الأخلاق المهنية وتطبيق المتطلبات بشكل متسق
- أن تتبادل مكاتب المراجعة فيما بينها المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء.

١-٣-١ *أن يتم نشر متطلبات الأخلاق المهنية التي توضح كلاً من مبادئ الأخلاق المهنية الأساسية والمتطلبات الخاصة المنطبقة*

٣٤. قد تكون متطلبات الأخلاق المهنية مفروضة بموجب أنظمة أو لوائح أو مأمور بها من خلال هيئات المحاسبة المهنية. ويطالب الاتحاد الدولي للمحاسبين الكيانات الأعضاء فيه باتخاذ الإجراءات اللازمة لإقرار وتطبيق قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين في أقاليمهم، وبالمساعدة في تطبيقها، بناءً على مسؤوليات الكيانات الأعضاء في البيئات الوطنية. وفي بعض الدول، يتم استكمال قواعد أخلاقيات المهنة بمتطلبات وطنية إضافية، ويجوز لمكاتب المراجعة وهيئات المراجعة للقطاع العام أن تختار فرض متطلبات أعلى على شركائها وموظفيها.

٣٥. لا يمكن أن تتناول متطلبات الأخلاق المهنية جميع المواقف المحتملة. ولذلك، يكتسب المراجعون فهماً لكل من المتطلبات والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها من أجل فهم كيفية تطبيقها في الممارسة العملية. ويمكن تنمية الفهم لكيفية تطبيق المبادئ من خلال الاتصالات الداخلية في مكتب المراجعة، ومن خلال الإرشاد أو التدريب على رأس العمل، ومن خلال قيام الموظفين بملاحظة أداء الموظفين الأكثر خبرة في الواقع العملي.

٣٦. تفرض قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين المبادئ الأساسية الآتية الخاصة بالأخلاق المهنية وتطالب المراجعين بالالتزام بها:[١٦]

- النزاهة – التحلي بالاستقامة والأمانة في جميع العلاقات المهنية والعملية. وتنطوي النزاهة أيضاً على التعامل العادل والصدق.[١٧]
- الموضوعية – عدم السماح بغلبة التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين على الأحكام المهنية أو العملية.
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة – التحلي بالمعرفة والمهارة المهنية بالمستوى اللازم لضمان حصول العميل أو صاحب العمل على خدمات مهنية وافية بناءً على التطورات الجارية في الممارسة والتشريعات والأساليب والعمل بجد وطبقاً للمعايير الفنية والمهنية المنطبقة.

---

١٦ قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، الفقرة ١٠٠-٥

١٧ قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، الفقرة ١١٠-١

- السرية – مراعاة سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والعملية، وبالتالي عدم الإفصاح عن أي معلومات لأطراف ثالثة دون الحصول على موافقة مناسبة وخاصة بذلك، ما لم يكن هناك حق أو واجب نظامي أو مهني يقضي بالإفصاح، وعدم استخدام المعلومات من أجل المنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو أطراف ثالثة.
- السلوك المهني – الالتزام بالأنظمة واللوائح ذات الصلة وتجنب أي فعل يسيء إلى المهنة.

٣٧. وإضافة إلى ذلك، تحتوي قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين على متطلبات إضافية لاستقلال المراجعين وتوضح النهج الذي ينبغي على المراجعين اتباعه، بما في ذلك:

- تحديد التهديدات التي تمس الاستقلال؛
- تقويم أهمية التهديدات المحددة؛
- اتخاذ الضمانات، عند اللزوم، للقضاء على التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله.

٣٨. تنص قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين على أنه متى ارتأى المراجعون أنه لا تتوفر، أو لا يمكن تطبيق، ضمانات مناسبة للقضاء على التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله، فيجب على المحاسب المهني التخلص من الظرف أو العلاقة المنشئة للتهديدات أو رفض أو إنهاء ارتباط المراجعة.[18] وفي بعض الحالات، تقر قواعد أخلاقيات المهنة بأن التهديد القائم قد يكون كبيراً لدرجة يتعذر معها لأي ضمانات أن تحد من التهديد إلى مستوى يمكن قبوله؛ وبناءً عليه يُحظر على المراجع القيام بالمراجعة.

١-٣-٢ أن يكون للسلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير الوطنية وهيئات المحاسبة المهنية دور فاعل في ضمان فهم مبادئ الأخلاق المهنية وتطبيق المتطلبات بشكل متسق

٣٩. يتم تيسير التطبيق المتسق لمتطلبات الأخلاق المهنية والمبادئ التي تقوم عليها عن طريق أنشطة التوجيه والتدريب والدعم التي تقدمها السلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير الوطنية وهيئات المحاسبة المهنية وغيرها. ويمكن أن يشمل هذا إصدار مواد توجيهية مثل إجابات على الأسئلة المتكررة وأيضاً تنظيم عروض تقديمية وورش عمل.

١-٣-٣ أن تتبادل مكاتب المراجعة فيما بينها المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء

٤٠. يتخذ كل مكتب من مكاتب المراجعة قرارات بشأن قبول عملاء خدمات المراجعة الجدد أو استمرار العمل مع العملاء الحاليين منهم. وقد تختار المكاتب عدم الاستمرار مع عميل من عملاء خدمات المراجعة إذا كانت لديها مخاوف بشأن ممارسات التقرير المالي أو نزاهة الإدارة. وفي مثل هذه الظروف، يكون من المهم لمكاتب المراجعة الأخرى التي يتم دعوتها لتقديم عروض بشأن توفير خدمات المراجعة أن تكون على دراية بهذه المعلومات.

١-٤ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى الارتباطات

٤١. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يكون لدى الشركاء والموظفين الكفاءات الضرورية.
- أن يفهم الشركاء والموظفون عمل المنشأة.
- أن يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة مشاركاً بفاعلية في تقييم المخاطر والتخطيط والإشراف ومراجعة الأعمال المنفذة.
- أن يكون لدى الموظفين الذين يؤدون أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" الخبرة الكافية، وأن يخضع عملهم للتوجيه والإشراف والفحص المناسب، وأن يتوفر عدد معقول من الموظفين المستمرين من أعمال المراجعة السابقة.
- أن يحصل الشركاء والموظفون على ما يكفي من الوقت لإجراء المراجعة بطريقة فعّالة.

---

[18] قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، الفقرة ٢٩٠-٧. غير أن هيئات المراجعة للقطاع العام لا تستطيع عادةً الاستقالة من ارتباطات المراجعة.

- أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة والأعضاء الآخرين من ذوي الخبرة في فريق الارتباط قادرين على الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة.

١-٤-١ *أن يكون لدى الشركاء والموظفين الكفاءات الضرورية*

٤٢. في حين أنه ليس من المتوقع أن يكون جميع أعضاء الفريق على نفس المستوى من المعرفة والخبرة، فمن مسؤوليات الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة أن يتأكد من امتلاك الفريق مجتمعاً للكفاءات المناسبة، وأن الاختصاصيين أو الخبراء الخارجيين يتم إشراكهم حسب الحاجة للوفاء باحتياجات ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة لخبرة فيما يتعلق بأمور مثل:

- تقويم الأدوات المالية المعقدة والأراضي والمباني والأصول غير الملموسة والأصول المستحوذ عليها والالتزامات المتحملة في تجميعات الأعمال والأصول التي ربما تكون قد هبطت قيمتها.
- الحساب الاكتواري للالتزامات المرتبطة بعقود التأمين أو خطط منافع الموظفين.
- تقدير احتياطيات النفط والغاز.
- تقويم الالتزامات البيئية وتكاليف تنظيف المواقع.
- تفسير العقود والأنظمة واللوائح.
- تحليل القضايا المعقدة أو غير المعتادة المرتبطة بالالتزام الضريبي.
- نُظُم معلومات المنشأة، ولاسيّما إذا كانت المنشأة تُعد قائمة على تقنية المعلومات.

٤٣. يمكن الحصول على الخبرات إما من داخل مكتب المراجعة أو من مصادر خارجية. وفي حالة إشراك اختصاصيين أو خبراء، فمن المهم أن يخضع عملهم، شأنهم شأن الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، لقدر مناسب من التوجيه والإشراف والفحص.

٤٤. يبدأ التطوير المناسب للمعرفة والمهارات المهنية بالتطوير المهني الأولي للمحاسبين المهنيين الطموحين.[١٩] ثم يزداد تخصص المحاسب المهني لأداء عمل المراجع من خلال استمرار التطوير المهني واكتساب خبرات إضافية في أعمال المراجعة. ويُعد التطوير المهني المستمر للكفاءات المهنية والتعلم الدائم مدى الحياة عاملاً بالغ الأهمية إذا ما أراد المراجعون تلبية توقعات عملائهم والجمهور.[٢٠]

١-٤-٢ *أن يفهم الشركاء والموظفون عمل المنشأة.*

٤٥. يُعد حسن فهم المنشأة وعملها والقطاع التي تعمل فيه عاملاً أساسياً في قدرة المراجع على تقييم مخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية من أجل تركيز إجراءات المراجعة على نحو ملائم وتقويم النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال هذه الإجراءات. وهذا ضروري أيضاً لممارسة نزعة الشك المهني والقدرة على إصدار أحكام مراجعة مناسبة.

٤٦. يمكن أن تكون معرفة المراجع بالقطاعات، بما في ذلك فهم اللوائح والقضايا المحاسبية ذات الصلة، ذات أهمية خاصة للعملاء في قطاعات مثل قطاع الخدمات المالية على سبيل المثال. غير أنه من المهم ألا تكون مجالات المعرفة ضيقة لدرجة تمنع المراجع من رؤية القضايا الأوسع نطاقاً. ويمكن أن يكتسب المراجعون معرفة عامة بالأعمال من القيام بأعمال لا تتعلق بالمراجعة ومن التعرض لمختلف العملاء في قطاعات مختلفة. ويسمح لهم هذا بأن يبقوا على مسافة فاصلة بينهم وبين خصائص الأعمال الخاصة بمنشأة معينة والتفكير ملياً في معرفتهم الأوسع نطاقاً بقضايا الأعمال والمخاطر ونظم الرقابة.

٤٧. غالباً ما تتم أعمال مراجعة المنشآت الأصغر في موقع عمل المنشأة بواسطة عاملين خبراء شاركوا في أعمال ترتبط بالمنشأة لعدد من الأعوام. ورغم أن هؤلاء العاملين عادةً ما يتمتعون بمعرفة جيدة بعمل المنشأة، فقد تكون هناك تهديدات لموضوعيتهم ونزعة الشك المهني التي يمارسونها.

---

[١٩] مجالات الكفاءات ونتائج التعلم للمحاسب المهني الطموح واردة في المعيار الدولي للتعليم ٢ "*التطوير المهني الأولي – الكفاءات الفنية*"؛ والمعيار الدولي للتعليم ٣ "*التطوير المهني الأولي – المهارات المهنية*"؛ والمعيار الدولي للتعليم ٤ "*التطوير المهني الأولي – القيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية*"؛ فيما ترد مجالات الكفاءات ونتائج التعلم للشريك المسؤول عن الارتباط في المعيار الدولي للتعليم ٨ "*التطوير المهني للشركاء المسؤولين عن ارتباطات مراجعة القوائم المالية*".

[٢٠] يعمل مجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبة على تنقيح المعيار الدولي للتعليم ٨. ومن المرجح أن يتم النص على حاجة المراجع إلى تحسين كفاءاته باستمرار عن طريق القيام أولاً بتحديد نتائج التعلم ثم المطالبة بالتطوير المهني المستمر في مجالات الكفاءات المطلوبة للشركاء المسؤولين عن ارتباطات مراجعة القوائم المالية.

١-٤-٣ أن يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة

٤٨. يستخدم المراجعون خبراتهم وقيم النزاهة والموضوعية ونزعة الشك المهني لإصدار أحكام مهنية معقولة تدعمها الحقائق وظروف الارتباط.

٤٩. قد يستلزم إصدار أحكام معقولة قيام الشركاء والموظفين بما يلي:

- تحديد القضايا؛
- استغلال المعرفة بالأعمال والمحاسبة المالية والتقرير المالي وتقنية المعلومات؛
- البحث في الموضوع ودراسة مختلف وجهات النظر؛
- تقويم البدائل في ضوء الحقائق والظروف؛
- النظر فيما إذا كانت قد اتُبعت آلية مناسبة في التوصل إلى الاستنتاجات وما إذا كان يوجد ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم هذه الاستنتاجات؛
- التشاور، عند الحاجة؛
- توثيق الاستنتاجات وأسبابها المنطقية.

١-٤-٤ أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة مشاركاً بفاعلية في تقييم المخاطر والتخطيط والإشراف ومراجعة الأعمال المنفذة

٥٠. نظراً لأن الشركاء المسؤولين عن الارتباطات يكونون مسؤولين عن أعمال المراجعة التي يضطلعون بها، فمن المهم أن يشاركوا بشكل مباشر في التخطيط للمراجعة وتقويم الأدلة التي يتم الحصول عليها وفي التوصل إلى الاستنتاجات النهائية.

٥١. في حين أن الكثير من أعمال المراجعة التفصيلية قد يتم إسنادها إلى موظفين أقل خبرة، فإن تواجد الشركاء المسؤولين عن ارتباطات المراجعة يتيح لهم تقديم إسهامات في الوقت المناسب خلال التقدم في المراجعة.

٥٢. يعتقد البعض أنه ينبغي أن يُطلب من جميع المنشآت الإفصاح عن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، لأن ذلك من شأنه أن يمنح الشريك المسؤول عن الارتباط شعوراً أكبر بالمساءلة الشخصية، ونظراً لأن هذا الشخص هو الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن إجراء المراجعة. ويُعد هذا الإفصاح مطلوباً بالفعل في العديد من الأقاليم، عادةً عن طريق المطالبة بمهر التقرير بالتوقيع الشخصي. ويعتقد آخرون أن مثل هذا المتطلب لن يؤثر بأي حال على شعور الشريك المسؤول عن الارتباط بالمساءلة. فمن بين الصعوبات المحتملة لمثل هذا المتطلب تصور الحد من مسؤولية المكتب واحتمالية زيادة المسؤولية القانونية للشريك المسؤول عن الارتباط في أقاليم معينة.

١-٤-٥ أن يكون لدى الموظفين الذين يؤدون أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" الخبرة الكافية، وأن يخضع عملهم للتوجيه والإشراف والفحص المناسب، وأن يتوفر عدد معقول من الموظفين المستمرين من أعمال المراجعة السابقة

٥٣. يكون للعديد من مكاتب المراجعة، ولاسيّما مكاتب المراجعة الأكبر حجماً، هيكل تنظيمي تراتبي –يوصف غالباً بأنه "هيكل هرمي"– وتعكس بنية العديد من فرق الارتباطات هذا الهيكل التنظيمي. ونتيجة لذلك، يُرجح أن يقوم بمعظم أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" موظفون أقل خبرة نسبياً؛ وفي الواقع قد يكون العديد منهم لا يزال في طور الحصول على مؤهل محاسبي. لكن في العموم يلزم أن يتحلى الموظفون بالخبرة لإصدار الأحكام المهنية المعقولة.

٥٤. وعلاوة على ذلك، فإن استمرار نفس الموظفين في عمل من أعمال المراجعة، عاماً بعد آخر، يُرجح أن يساعدهم في فهم أعمال المنشأة ونُظُمها وغالباً ما يُنظر إلى ذلك بشكل إيجابي من جانب الإدارة والمكلفين بالحوكمة. ويعتقد البعض أنه من المرجح أن يؤدي ذلك إلى فاعلية إجراءات الاستجابة لمخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، وأيضاً إلى كفاءة المراجعة. لكن طول المشاركة قد يؤدي إلى غياب نزعة الشك المهني وقد يخلق مخاطر تمس استقلال المراجع.

٥٥. يتعين على هيئات المراجعة للقطاع العام في العديد من الدول أن تحافظ على المبالغ التي قد تنفقها على موظفيها ضمن حدود معينة. وقد توجد أيضاً لوائح تؤثر على تعيين الموظفين الجدد والرواتب التي قد تُدفع لهم. وقد يعني هذا أنه يصعب على بعض جهات المراجعة تعيين ما يكفي من الموظفين أصحاب المؤهلات العالية والحفاظ عليهم لتحقيق جودة المراجعة بشكل مستمر.

١-٤-٦ أن يحصل الشركاء والموظفون على ما يكفي من الوقت لإجراء المراجعة بطريقة فعّالة

٥٦. يكون للشركاء والموظفين غالباً مسؤوليات أخرى خلاف مراجعة منشأة بعينها، وقد يكون من اللازم إجراء أعمال المراجعة وفقاً لجداول زمنية ضيقة. ويُعد التخطيط مهماً، سواءً على مستوى كل عمل من أعمال المراجعة أو على مستوى مكتب المراجعة، لضمان توفر الموارد الكافية لجمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وللتفاعل بشكل مناسب مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

٥٧. عادةً ما تكون مكاتب المراجعة منشآت هادفة للربح وتتأثر ربحية مكتب المراجعة بالعلاقة بين أتعاب المراجعة المفروضة والتكلفة التي ينطوي عليها جمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعادةً ما يكون الشركاء المسؤولون عن ارتباطات المراجعة مساءلين داخل مكاتبهم عن العائد المالي على أعمال المراجعة التي يؤدونها، وفي حالة قيام الإدارة بتقييد أتعاب المراجعة، فقد يفرض ذلك ضغوطاً على فريق الارتباط تدفعه إلى تغيير طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها أو الحد من عمليات الاختبار. وقد يهدد هذا بدوره جودة المراجعة.[٢١]

١-٤-٧ أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة والأعضاء الآخرين من ذوي الخبرة في فريق الارتباط قادرين على الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

٥٨. من المهم أن يكون الاتصال بالشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة متاحاً لكبار أعضاء الإدارة والمكلفين بالحوكمة. ويتيح الاتصال المنتظم للشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة الاطلاع بشكل جيد على التطورات في أعمال المنشأة ويلفت نظره أيضاً إلى القضايا المرتبطة بالمراجعة في الوقت المناسب.

١-٥ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى المكاتب

٥٩. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يحصل الشركاء والموظفون على الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها.
- أن تكون فرق الارتباطات ذات هيكل مناسب.
- أن يقوم الشركاء والموظفون الأعلى درجة بتزويد الموظفين الأقل خبرة بتقييمات لأدائهم في الوقت المناسب وما هو ملائم من إرشاد أو تدريب "على رأس العمل".
- أن يُقدم للشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين تدريبٌ كافٍ على المراجعة والمحاسبة وأيضاً على القضايا المتخصصة في كل قطاع، متى كان ذلك مناسباً.

١-٥-١ أن يحصل الشركاء والموظفون على الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها

٦٠. يعمل الشركاء وكبار الموظفين عادةً على عدد من أعمال المراجعة التي تتشابه غالباً في جداولها الزمنية المتعلقة بإعداد التقارير. ويمكن أن يؤدي هذا إلى خلق فترات يتركز فيها النشاط. ويقوم الشركاء وكبار الموظفين أيضاً في الغالب بتقديم خدمات أخرى خلاف المراجعة للعملاء أو يتولون تنفيذ أنشطة أخرى داخل مكتب المراجعة. ومن المهم أن تستشرف المكاتب قدر استطاعتها حالات التضارب المحتمل في المواعيد الزمنية وأن تدير هذا التضارب عند توزيع المسؤوليات. وترصد إدارة المكتب بشكل استباقي مستويات العمل من أجل الحد من خطر تحميل عبء غير مقبول على أحد الشركاء أو الموظفين.

١-٥-٢ أن تكون فرق الارتباطات ذات هيكل مناسب

٦١. تؤخذ المخاطر في الاعتبار عند توزيع الموارد البشرية. إذ ثمة خطر يتمثل في تخصيص الشركاء والموظفين الأكثر كفاءة لعملاء المكتب الأعلى منزلة مما يترتب عليه تعذر قيامهم بمراجعة العملاء الآخرين الذين قد تزيد لديهم مخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية.

٦٢. يساعد التوزيع المناسب للموارد على امتلاك فرق الارتباطات لما يلزم من الخبرة والوقت لتنفيذ كل عمل من أعمال المراجعة. ويستلزم هذا تخصيص الشركاء وكبار الموظفين الذين يحظون بكل من المعرفة بالقطاع الذي يعمل فيه العميل وإطار التقرير المالي المنطبق الخاص به، وما يكفي من الوقت حتى يكونوا قادرين على أداء أعمال مراجعة عالية الجودة.

---

[٢١] توضح عادةً متطلبات الأخلاق المهنية (على سبيل المثال، الفقرة ٢٤٠-٢ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين) هذا التهديد وتقضي بضرورة تقويمه واتخاذ الضمانات، متى كان ذلك مناسباً.

٦٣. ويستلزم توزيع الموارد قيام المكتب بجمع معلومات عن:

- المعرفة والمهارات والخبرات؛
- الالتزامات الزمنية المقدرة؛
- فترات تقديم الخدمة – لتيسير الالتزام بمتطلبات الأخلاق المهنية المرتبطة على سبيل المثال بتناوب الشركاء المسؤولين عن المراجعة.

٦٤. لا تكون مراجعة المنشآت الأصغر واجبة في بعض الدول. وقد يعني هذا أنه يصعب في مثل هذه الدول على مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة التي تحظى بعدد صغير فقط من عملاء المراجعة الحفاظ على الشركاء والموظفين الذين يتمتعون بالمعرفة والخبرة المتعلقة بمراجعة هذه المنشآت.

١-٥-٣ أن يقوم الشركاء والموظفون الأعلى درجة بتزويد الموظفين الأقل خبرة بتقييمات لأدائهم في الوقت المناسب وما هو ملائم من إرشاد أو تدريب "على رأس العمل"

٦٥. تُعد آلية تقييم الأداء في مكاتب المراجعة أحد الجوانب المهمة في تطوير قدرات الأفراد. وبالرغم من صعوبة قياس جودة المراجعة، فمن المرجح أن تتحسن هذه الجودة إذا تم تناولها بشكل خاص في تقييمات أداء كل من الشركاء والموظفين. ويمكن استخدام ذلك لتعزيز ممارسة الاجتهاد الجيد في أعمال المراجعة، بما في ذلك التشاور بشأن القضايا الصعبة.

٦٦. قد يكون من المفيد التمييز بين تزويد الموظفين بتقييمات دورية لأدائهم وتقديم الإرشاد والتدريب على رأس العمل. ففيما يمكن استخدام تقييمات الأداء للمساعدة في تحديد مهارة أو كفاءة مهمة تحتاج إلى التحسين، يمكن استخدام الإرشاد أو التدريب على رأس العمل لمساعدة الفرد في تطوير تلك المهارة أو الكفاءة. ومن المرجح أن يكون للإرشاد والتدريب على رأس العمل أهمية خاصة فيما يتعلق بتطوير السمات الشخصية الرئيسية مثل النزاهة والموضوعية والدقة ونزعة الشك المهني والمثابرة إضافة إلى مساعدة الموظفين الأقل خبرة في التعامل مع مجالات المراجعة غير المألوفة.

٦٧. يتطلب امتلاك القدرة على الإرشاد بفاعلية مهارات ومعرفة وخبرات إضافية ويوجد عدد محدود من الأفراد داخل مكاتب المراجعة يتمتعون بالكفاءات المناسبة. وقد يكون هؤلاء الأفراد مطالبين بالوفاء باحتياجات أخرى في أوقات عملهم. ومن المهم للمكاتب أن تحفّز موظفيها الأكثر خبرة على تخصيص الوقت اللازم للاضطلاع بهذا الدور المهم في تنمية قدرات الموظفين بفاعلية، والقيام ضمن آلية تقييم الأداء بتقويم الموظفين مقارنة بما إذا كان ذلك قد تحقق.

١-٥-٤ أن يُقدم للشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين تدريبٌ كافٍ على المراجعة والمحاسبة وأيضاً على القضايا المتخصصة في كل قطاع، متى كان ذلك مناسباً

٦٨. تسعى المهنة جاهدة لتزويد المراجعين بالكفاءات الضرورية من خلال التطوير المهني الأولي، الذي يضم التدريب على المهارات والقيم الفنية والمهنية والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية ومتطلبات الخبرة العملية والتطوير المهني المستمر.

٦٩. تقدم المكاتب بصفة عامة التدريب في الجوانب الفنية للمراجعة وفي المتطلبات الخاصة بمنهجيات المراجعة. وتوفر المكاتب أيضاً الخبرة العملية الأساسية عن طريق إشراك المتدربين في فرق الارتباطات التي تقوم بتنفيذ أعمال المراجعة.[٢٢] ويُعد دمج عملية تعلم الجوانب الفنية للمراجعة مع اكتساب الخبرة العملية أمراً مهماً لأن التدريب الرسمي ليس سوى جزء من الآلية التي يطور بها المراجعون مهاراتهم وخبراتهم.

٧٠. تشترط هيئات المحاسبة المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين الوفاء بمتطلبات تتعلق بالتطوير المهني المستمر وتهدف برامج التطوير المتبعة من جانب المكاتب إلى بناء كفاءة المشتغلين بمهنة المراجعة. وتغطي هذه البرامج في الغالب مجموعة واسعة من المجالات المرتبطة بعمل المكتب ككل، مثل إدارة المشاريع وتقنية المعلومات ومهارات التواصل. ومن المهم أن تخصص المكاتب ما يكفي من الوقت والموارد والاهتمام للتدريب على الأمور المتعلقة بالمراجعة والمحاسبة، بما في ذلك متى كان ذلك مناسباً القضايا المتخصصة في كل قطاع، من أجل توفير المهارات الفنية اللازمة لدعم جودة المراجعة

[٢٢] يحدد المعيار الدولي للتعليم ٨، في الفقرتين ٥٤ و٥٩، متطلبات الخبرة العملية للمشتغلين بمهنة المراجعة.

١-٦ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – المستوى الوطني

٧١. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات صارمة لترخيص مكاتب المراجعة/المراجعين الأفراد.
- أن تكون المتطلبات التعليمية محددة بوضوح وأن تتوفر موارد كافية للتدريب وأن يكون التدريب فعالاً.
- أن توجد ترتيبات لإطلاع المراجعين على القضايا الراهنة وتدريبهم على المتطلبات الجديدة الخاصة بالمحاسبة أو المراجعة أو الأمور التنظيمية.
- أن تكون مهنة المراجعة في وضع جيد يؤهلها لجذب الأفراد الذين يمتلكون المؤهلات المناسبة والحفاظ عليهم.

١-٦-١ أن توجد ترتيبات صارمة لترخيص مكاتب المراجعة/المراجعين الأفراد

٧٢. تُعد المراجعة نشاطاً يهدف إلى خدمة المصلحة العامة ويلزم أن يقوم به أفراد على قدرٍ مناسبٍ من التأهيل يعملون في بيئة ملائمة. وتحقيقاً لذلك، تكون هناك عادةً ترتيبات وطنية لترخيص مكاتب المراجعة أو المراجعينَ الأفرادِ لتأدية أعمال المراجعة. وغالباً ما تحتفظ إحدى السلطات المختصة بسجل للمكاتب المعتمدة والأفراد المعتمدين. وتكون لهذه السلطات غالباً صلاحية إلغاء الرخصة في ظروف محددة.

١-٦-٢ أن تكون المتطلبات التعليمية محددة بوضوح وأن تتوفر موارد كافية للتدريب وأن يكون التدريب فعالاً

٧٣. تنطوي ضوابط الحصول على الرخصة عادةً على متطلبات تعليمية لكل من التطوير المهني الأولي والتطوير المهني المستمر. وسيكون من السهل تحقيق جودة المراجعة إذا ما وُضعت المتطلبات التعليمية بوضوح واستُخدمت موارد كافية لضمان فاعلية التدريب.

٧٤. وتُبرز المهارات المهنية الموضحة في المعايير الدولية للتعليم الكفاءات اللازمة لدعم جودة المراجعة. ويتم تطوير الكفاءات عن طريق مزيج من التدريب النظري والخبرة العملية والإرشاد داخل مكاتب المراجعة. وتستهدف المعايير الدولية للتعليم الكيانات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (التي قد تكون مسؤولة عن التدريب النظري)، لكنها لا تنطبق بشكل مباشر على مكاتب المراجعة (التي تقدم الخبرة العملية والإرشاد). وقد تُعزز جودة المراجعة إذا ما استخدمت كل من مؤسسات التدريب ومكاتب المراجعة نفس إطار الكفاءات.

١-٦-٣ أن توجد ترتيبات لإطلاع المراجعين على القضايا الراهنة وتدريبهم على المتطلبات الجديدة الخاصة بالمحاسبة أو المراجعة أو الأمور التنظيمية

٧٥. إضافة إلى التدريب المتعلق بالتطوير المهني الأولي للمراجع، يُعد وضع ترتيبات مناسبة داخل الدولة للتطوير المهني المستمر عاملاً مهماً في المساهمة في تحقيق جودة المراجعة. ويلزم توفير التطوير المهني المستمر حتى يستمر المزيد من المراجعين المتمرسين في تطوير مهاراتهم ومعرفتهم المتعلقة بالمراجعة، وحتى يظلوا على اطلاع دائم بالتغييرات الطارئة على متطلبات المحاسبة والمتطلبات التنظيمية.

٧٦. ويكون للتطوير المهني المستمر أهمية خاصة عندما تطرأ تغييرات كبيرة على المتطلبات المتعلقة بالتقرير المالي والمراجعة. ويوفر هذا فرصة لإحاطة المراجعين علماً بالمتطلبات الفنية الجديدة، وشرح الأهداف من تلك التغييرات، والمساعدة في خلق الفهم اللازم لتطبيق المتطلبات الجديدة بطريقة فعالة من حيث التكلفة.

١-٦-٤ أن تكون مهنة المراجعة في وضع جيد يؤهلها لجذب الأفراد الذين يمتلكون المؤهلات المناسبة والحفاظ عليهم

٧٧. تُعد كفاءات الشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين عاملاً بالغ الأهمية تستند إليه جودة المراجعة. وبالرغم من أهمية التدريب، فإن بعض المؤهلات المطلوبة تكون بدرجة ما من المؤهلات الفطرية للأفراد. ولذا، فمن المهم جذب الأفراد الذين يتمتعون بالمؤهلات المناسبة إلى كل وظيفة في مهنة المراجعة.

٧٨. من المرجح أن يكون هناك عدد من العوامل التي تؤثر على الأفراد الذين يتم جذبهم إلى كل وظيفة في مهنة المراجعة، ومن بين هذه العوامل ما يلي:

- منزلة المراجعة كمهنة في البيئة الوطنية؛
- التصورات المتعلقة بالفرص الوظيفية والحوافز التي توفرها الأجور؛

- طبيعة العمل، بما في ذلك دوره فيما يتعلق بالمصلحة العامة؛
- جودة التدريب المقدم.

٧٩. من المرجح أن تؤثر نفس العوامل على قرارات الأفراد بالاستمرار في مهنة المراجعة، وقضاء مسيرة مهنية ممتدة في مجال المراجعة. وفي بعض الدول، يميل عدد كبير من المحاسبين إلى ترك مكاتب المراجعة والالتحاق بقطاع الأعمال. وبالرغم من أن ذلك قد يكون له أثر مفيد على التقرير المالي، فإنه قد يحد من عدد الموظفين المتمرّسين في مكاتب المراجعة وبالتالي قد يعرض جودة المراجعة للخطر.

٨٠. يمكن أيضاً أن يكون لمنزلة مهنة المراجعة في البيئة الوطنية أثر على الاحترام الذي يحظى به المراجعون وبالتالي على فاعلية وظيفة المراجعة. وفي البيئات التي لا تحظى فيها مهنة المراجعة بالاحترام أو لا تحصل فيها على سلطة مناسبة، يكون المراجعون في وضع أضعف مقارنة بالإدارة. وفي مثل هذه الظروف، تقل احتمالية تحقيق المراجعين مع الإدارة في الأمور المهمة أو احتمالية قيامهم باتخاذ مواقف حازمة في القضايا المهمة المتعلقة بالمراجعة. وعلى النقيض، إذا كانت المهنة تحظى بتقدير كبير أو إذا كانت تتمتع بسلطة مناسبة من خلال الأساليب الملائمة، سيكون من الأسهل على المراجعين ممارسة نزعة الشك المهني وتنفيذ أعمال مراجعة صارمة.

عوامل الآلية

٧-١ آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – مستوى الارتباطات

٨١. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يلتزم فريق الارتباط بمعايير المراجعة والأنظمة واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجعة.
- أن يستخدم فريق الارتباط تقنية المعلومات بشكل مناسب.
- أن يكون هناك تفاعل فعّال مع الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة.
- أن توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة من أجل تنفيذ آلية مراجعة تمتاز بالفاعلية والكفاءة.

٧-١-١ أن يلتزم فريق الارتباط بمعايير المراجعة والأنظمة واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجعة

٨٢. تؤدي معايير المراجعة دوراً أساسياً في تعزيز جودة المراجعة وثقة المستخدمين في المراجعة. وتهدف معايير المراجعة إلى دعم المراجع في الحصول على تأكيد معقول وتشترط عليه ممارسة الاجتهاد المهني والحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية التخطيط للمراجعة وتنفيذها والقيام بأمور أخرى من بينها:

- تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، بناءً على فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها؛
- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت توجد تحريفات جوهرية، وذلك من خلال تصميم استجابات مناسبة لمواجهة تلك المخاطر وتنفيذها؛
- تكوين رأي حول القوائم المالية بناءً على الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة المتحصل عليها.

٨٣. تتطلب معايير المراجعة القيام بتوثيق يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم طبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداها، ونتائج تلك الإجراءات، والأمور المهمة الناشئة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. ويدعم هذا التوثيق أنشطة رقابة الجودة سواءً التي تتم داخل فريق الارتباط، قبل اكتمال المراجعة، أو التي يضطلع بها من يستعرضون جودة العمل المنفذ.

٨٤. تطالب الأنظمة أو اللوائح الوطنية المراجعين غالباً بالالتزام بمعايير المراجعة. ومع ذلك، فإن معايير المراجعة لا تحدد جميع جوانب آلية المراجعة، ويكون عادةً لمكاتب المراجعة منهجيات توفر المزيد من التحديد. وحتى داخل الهيكل الذي تضعه معايير المراجعة ومنهجيات المكاتب، توجد مرونة لفريق الارتباط من حيث تحديد نوع أعمال المراجعة المحددة التي يتم تنفيذها وكيفية تطبيقها في الممارسة العملية وطبيعة وتوقيت التفاعلات مع الإدارة. ويمكن أن تكون الطريقة التي يُنفذ بها العمل في الممارسة العملية عاملاً مهماً في كل من الفاعلية والكفاءة.

١-٧-٢ أن يستخدم فريق الارتباط تقنية المعلومات بشكل مناسب

٨٥. يوفر الاستخدام المتزايد لنظم المعلومات المحوسبة وتعقيدها فرصاً للمراجعين ليقوموا بجمع أدلة المراجعة بصورة أكثر فاعلية وأكثر كفاءة على السواء؛ على سبيل المثال من خلال استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي بما في ذلك التحقيق في صحة الملفات واستخدام بيانات الاختبار. ولهذه الأساليب ميزة تتمثل في إمكانية تحقيق تغطية أكبر للمعاملات وأدوات الرقابة. غير أن استخدام هذه الأساليب يتطلب في بعض الأحيان إشراك اختصاصيين، مما قد يستهلك الوقت، وخصوصاً في السنة الأولى التي يتم فيها استخدام هذه الأساليب.

٨٦. يكون لمنصات تقنية المعلومات داخل مكاتب المراجعة تأثير على طريقة قيام المراجعين بالمراجعة وتسجيل العمل المنفذ. ويتم توفير برمجيات المراجعة على نحو متزايد لمساعدة فرق الارتباطات في تطبيق منهجية المكتب. ورغم أن ذلك قد يؤدي إلى تحقيق الكفاءة وتحسين آليات رقابة الجودة، فإن ثمة مخاطر تواجه جودة المراجعة وترتبط باستخدام هذه البرامج، من بينها ما يلي:

- التركيز الزائد على الالتزام ببرمجيات المراجعة الخاصة بمكتب المراجعة بدلاً من التشجيع على التفكير في الخصائص الفريدة للمنشأة الجاري مراجعتها؛
- قضاء الموظفين الجدد وقتاً طويلاً للغاية في تعلم كيفية استخدام برمجيات المراجعة الخاصة بالمكتب بدلاً من استيعاب مفاهيم المراجعة.

٨٧. رغم أن وجود شركاء وموظفين متمرسين يقومون بفحص أعمال المراجعة عن بُعد قد يحد من فرص الإرشاد والتدريب على رأس العمل، فإن لذلك فوائد محتملة تتمثل فيما يلي:

- السماح بإجراء فحص أكثر فاعلية لأعمال المراجعة إذا كان أعضاء فريق الارتباط يعملون عبر العديد من المواقع أو يتواجدون في مواقع زمنية مختلفة؛
- توفير وسيلة أكثر فاعلية لإجراء فحوصات إضافية لأعمال المراجعة، بعد إجراء الفحوصات الأولية.

٨٨. يكون لتقنية المعلومات أيضاً تأثير على طريقة تواصل المراجعين، سواءً داخل فرق الارتباطات أو مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، تشهد رسائل البريد الإلكتروني وأدوات أتمتة الخدمات المهنية الأخرى تزايداً في استخدامها. ورغم أن البريد الإلكتروني يزيد من إمكانية الاتصال، وخصوصاً على المستوى الدولي، فإن رسائل البريد الإلكتروني قد تواجه قيوداً. وعلى وجه الخصوص، قد تكون فرصة الحصول على أدلة المراجعة المفيدة من تبادل رسائل البريد الإلكتروني أقل منها في حالة التفاعل الأكثر ثراءً الذي يتحقق من خلال إجراء نقاش أكثر انفتاحاً مع الإدارة. وحسب الظروف، قد يسهل أيضاً البريد الإلكتروني على الإدارة أن تقدم إجابات غير دقيقة أو غير كاملة على أسئلة المراجع أو أن تكون أقل صراحة فيما يتعلق بالمعلومات إذا توفرت لديها الدوافع للقيام بذلك.

١-٧-٣ أن يكون هناك تفاعل فعّال مع الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة

٨٩. تحتوي معظم المنشآت الكبيرة على أقسام أو منشآت تابعة أو مشروعات مشتركة أو منشآت مستثمر فيها تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية (المكونات)، وكثيراً ما يقوم بمراجعة مكون واحد أو أكثر فرق ارتباطات وليس فريق ارتباط المجموعة. وفي حالة عدم وجود تفاعل فعّال بين فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكونات، فإنه يوجد خطر بأن فريق ارتباط المجموعة قد لا يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة. ويشكل الإعلان الواضح وفي الوقت المناسب عن متطلبات فريق ارتباط المجموعة الأساس للتواصل المتبادل الفعّال بين فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكون.[٢٣]

٩٠. قد يكون من بين الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة اختصاصيون وخبراء (على سبيل المثال، اختصاصيون في تقنية المعلومات)، وفي سياق المجموعات، مراجعو المكونات. وفي حالة وجود أشخاص آخرين مشاركين في المراجعة، فمن المهم:

- أن يعلمهم فريق الارتباط بوضوح بالعمل الذي سيتم تنفيذه؛
- أن يعلن الأشخاص الآخرون المشاركون بوضوح عن النتائج المستنبطة من العمل المنفذ؛
- أن يقرر فريق الارتباط أن العمل المنفذ يفي بالغرض منه ويستجيب على نحو مناسب للنتائج.

[٢٣] راجع معيار المراجعة ٦٠٠ *"اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"*، الفقرة أ٥٧.

٩١. تحتوي العديد من المنشآت الكبيرة على وظيفة مراجعة داخلية. ومن المرجح أن يكون التفاعل الفعّال بين المراجعين الخارجيين والداخليين مهماً لكل من كفاءة المراجعة وفاعليتها. فعلى سبيل المثال، يُرجح أن يكون الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية قد حصلوا على نظرة متعمقة حول عمليات المنشأة ومخاطر أعمالها مما يسهم بشكل قيّم في فهم المراجع للمنشأة وتقييمات مخاطرها أو جوانب المراجعة الأخرى.

٩٢. تتوقع إدارة المجموعة عادةً من مراجع المجموعة أن ينسق بكفاءة بين الأعمال المنفذة على المكونات. ويعتقد البعض أنه قد يسهل تحقيق ذلك إذا كان القائم بأعمال مراجعة المكونات هو نفس مكتب المراجعة أو مكاتب مراجعة داخل نفس شبكة أو اتحاد مكاتب المراجعة. ولذلك، قد يكون الانتشار الجغرافي للمكتب وبالتالي قدرته على تقديم أعمال مراجعة تغطي المنشآت التابعة والمكونات الأخرى في المجموعة، أحد العوامل المهمة. ويعتقد آخرون أن وجود عدد من مكاتب المراجعة المختلفة التي تشارك في مراجعة المجموعة سيوفر فرصة لتقديم مجموعة من الآراء حول مخاطر المنشأة، واستجابات مناسبة من جانب المراجعة، ليتم النظر فيها.

١-٧-٤ أن توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة من أجل تنفيذ آلية مراجعة تمتاز بالفاعلية والكفاءة

٩٣. قد تكون الإدارة مهتمة بضمان إنجاز المراجعة بأسرع ما يمكن والحد من تعطيل سير عمل المنشأة قدر المستطاع. ويمكن تعزيز كفاءة وفاعلية آلية المراجعة من خلال:

- التخطيط الدقيق، بما في ذلك إن كان ذلك مناسباً الاتفاق مع الإدارة على المعلومات التي يحتاج إليها المراجع وجدوله الزمني؛
- المشاركة في الوقت المناسب مع الإدارة في حل القضايا التي يتم تحديدها أثناء المراجعة؛
- السعي للوفاء بما يتم الاتفاق عليه من أطر زمنية ومواعيد نهائية لإعداد التقارير؛
- القيام إن أمكن بتجنب الاستفسار من الإدارة على نفس المسألة من مختلف أعضاء فريق الارتباط.

١-٨ آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – مستوى المكاتب

٩٤. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم تكييف منهجية عمل المراجعة تبعاً للمستجدات في المعايير المهنية ونتائج فحوصات رقابة الجودة الداخلية والتقصيات الخارجية.
- أن تشجع منهجية المراجعة كل عضو من أعضاء الفريق على التحلي بنزعة الشك المهني وممارسة الاجتهاد المهني المناسب.
- أن تقتضي منهجية العمل الإشراف والفحص الفعّالين لأعمال المراجعة.
- أن تقتضي منهجية العمل التوثيق المناسب لأعمال المراجعة.
- أن يتم تحديد إجراءات صارمة لرقابة الجودة وأن تتم متابعة جودة المراجعة وأن يترتب على ذلك اتخاذ إجراء مناسب.
- أن تُنفذ، عند الحاجة، فحوصات فعّالة لرقابة جودة الارتباطات.

١-٨-١ أن يتم تكييف منهجية عمل المراجعة تبعاً للمستجدات في المعايير المهنية وفحوصات رقابة الجودة الداخلية والتقصيات الخارجية

٩٥. من الأهمية بمكان ألا تظل منهجية المراجعة الخاصة بمكتب المراجعة جامدة ولكن ينبغي أن تتطور تبعاً للتغييرات الطارئة على المعايير المهنية وبيئة العمل وأن يتم تحسين هذه المنهجية وأدوات المراجعة باستمرار وفي الوقت المناسب للاستجابة لنتائج الفحوصات الداخلية والتقصيات التنظيمية.

٩٦. إظهاراً لالتزامها بالتحسين المستمر، يمكن أن تقوم مكاتب المراجعة بإجراء تحليل للأسباب الجذرية استجابة لنتائج التقصيات الداخلية والخارجية حتى تحدد أية قضايا نظامية وتستجيب تبعاً لذلك عن طريق اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين منهجياتها وآلياتها.

١-٨-٢ أن تشجع منهجية المراجعة كل عضو من أعضاء الفريق على التحلي بنزعة الشك المهني وممارسة الاجتهاد المهني المناسب

٩٧. تستخدم معظم مكاتب المراجعة منهجيات لدعم الموظفين في تنفيذ مراجعة تمتاز بالكفاءة والفاعلية ولتنفيذ آليات رقابة الجودة. وتنطوي هذه المنهجيات في بعض الأحيان على استخدام برمجيات المراجعة التي تدعم اتخاذ القرار وتُنشئ أوراق عمل إلكترونية يمكن رؤيتها عن بُعد.

٩٨. يمكن لهذه المنهجيات أن تكون أسلوباً فعالاً لتحقيق الاتساق في الالتزام بمعايير المراجعة وللتحقق مما إذا كانت جميع الخطوات الضرورية في آلية المراجعة قد تم اتخاذها. وتساعد المنهجيات أيضاً في التوثيق، وفي حالة ما إذا كان التوثيق إلكترونياً، ففي سرعة تبادل المعلومات، بما في ذلك إذا كان الاختصاصيون يعملون عن بُعد.

٩٩. غير أن ثمة خطر يتمثل في أن انطواء منهجيات المراجعة على مستوى مرتفع للغاية من الإلزام ستكون له آثار سلبية على عناصر جودة المراجعة الأخرى. وقد تنشأ المنهجيات ذات الطابع الإلزامي الشديد نتيجة التهديدات المتعلقة بالمقاضاة أو المناهج القائمة على الالتزام الزائد عن الحد في تنظيم شؤون المراجعين والتقصي عنهم. ومن بين أمثلة المخاطر التي تهدد جودة المراجعة ما يلي:

- في حالة التركيز الزائد على الالتزام بمنهجية شديدة في طابعها الإلزامي، فإن ثمة خطر يتمثل في عدم إعطاء ما يكفي من التركيز لقيام الموظفين المتمرّسين بوضع إجراءات مراجعة خاصة تتناسب مع الظروف المحيطة وبالنظر فيما إذا كان من اللازم اتخاذ إجراءات إضافية.
- قد يمنع التركيز الزائد على الآلية التي تُنفذ بها المراجعة الشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين المتمرّسين من إصدار أحكام مهمة.
- قد يؤدي الحد بقدر كبير من حرية تصرف الموظفين إلى إضعاف الدافع لدى هؤلاء الأفراد وقد يتسبب في عدم استمرارهم في مسيرتهم المهنية في مجال المراجعة.
- من المحتمل أن تنشأ مسافة فاصلة بين كل من الشركاء والموظفين من جهة والشركة الخاضعة للمراجعة من جهة أخرى.

١-٨-٣ أن تقتضي منهجية العمل الإشراف والفحص الفعّالين لأعمال المراجعة

١٠٠. قد يقوم بتنفيذ الكثير من أعمال المراجعة التفصيلية موظفون أقل خبرة نسبياً. وفي مثل هذه الظروف، يكون من الأهمية بمكان أن يخضع عمل هؤلاء الموظفين، سواءً كان عملاً في موقع العميل أو في أي مكان آخر، بما في ذلك ممارسة إسناد العمل لموظفين من خارج البلاد، للإشراف والفحص من جانب الموظفين المتمرسين والمدراء والشركاء.

١٠١. توفر بعض المنهجيات الحديثة فرصة فحص أوراق العمل إلكترونياً وفي موقع العميل، وهو ما قد يتيح مشاركة القضايا المرتبطة بالمراجعة والنظر فيها بكفاءة، ولاسيّما عند التعامل مع دول مختلفة وعبر مناطق زمنية مختلفة. ولكن الفحص في موقع العميل قد لا يكون دائماً وسيلة فعالة لتقييم ما إذا كان الموظفون قد قاموا بالمراجعة على أكمل وجه وتحلوا بدرجة مناسبة من نزعة الشك المهني؛ ولأجل تطوير مهارات وكفاءات الموظفين الأقل خبرة.

١-٨-٤ أن تقتضي منهجية العمل التوثيق المناسب لأعمال المراجعة

١٠٢. لتوثيق أعمال المراجعة عدد من الأهداف، من بينها:

- دعم فريق الارتباط في التخطيط للمراجعة وتنفيذها.
- دعم أعضاء فريق الارتباط المسؤولين عن الإشراف في توجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها.
- تمكين فريق الارتباط من تحمل المسؤولية عن عمله.
- الاحتفاظ بسجل يضم الأمور التي لها أهمية دائمة لأعمال المراجعة المستقبلية.
- المساعدة في إجراء تقصيات وفحوصات لرقابة الجودة داخل المكتب، وتقصيات خارجية وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية أو غيرها من المتطلبات المنطبقة.

١٠٣. يُرجح أن يؤدي توثيق الأسباب المنطقية لأحكام المراجعة المهمة إلى زيادة دقة تلك الأحكام وبالتالي زيادة جودتها. ومن المرجح أن تحسن آلية توثيق القضايا وكيفية حلها دقة عملية التفكير لدى المراجع وصحة الاستنتاجات التي يتوصل إليها.

١-٨-٥ أن يتم تحديد إجراءات صارمة لرقابة الجودة وأن تتم متابعة جودة المراجعة وأن يترتب على ذلك اتخاذ إجراء مناسب

١٠٤. يلزم تحديد إجراءات لرقابة الجودة لتزويد مكتب المراجعة بتأكيد بشأن ما يلي:

- التزام المكتب بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة،
- مناسبة التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن المراجعة في ظل الظروف المحيطة.[٢٤]

١٠٥. تشتمل إجراءات رقابة الجودة على المتابعة واتخاذ إجراءات تصحيحية عند اللزوم. وتستلزم المراجعة الالتزام بالمعايير وسياسات المكتب وإجراءاته الداخلية. وتستلزم كذلك قيام الموظفين على مختلف مستويات خبرتهم وأحياناً تحت ضغط الوقت باتخاذ قرارات وأحكام صعبة.

١٠٦. تُعد متابعة رقابة الجودة داخل مكتب المراجعة أحد الجوانب المهمة في تحديد المخاطر والفرص الناشئة وضمان الالتزام بالمعايير وحسن أداء الشركاء والموظفين.

١٠٧. تعمل بعض مكاتب المراجعة على المستوى الدولي من خلال شبكة من المكاتب. وتتشارك مكاتب الشبكة غالباً في المنهجيات وسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومتابعتها. وتتشارك بعض الشبكات أيضاً في التوجيهات المتعلقة بالقيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية وتكون لديها برامج لتعزيز معرفة الشركاء والموظفين وخبراتهم.

١٠٨. إضافة إلى الآليات الداخلية لمتابعة جودة المراجعة، قد تخضع أعمال المراجعة لفحص خارجي. وتقدم نتائج هذه الفحوصات (بما في ذلك التقصيات التي تنفذها السلطات المستقلة المُنظِّمة لأعمال المراجعة) ملاحظات مهمة تؤدي إلى إجراءات تسهم في تعزيز جودة المراجعة.

١٠٩. إضافة إلى معالجة أي أوجه نقص يتم تحديدها فيما يتعلق بكل عمل من أعمال المراجعة، فمن المهم أن تتخذ مكاتب المراجعة الإجراءات المناسبة لمعالجة القضايا النظامية التي تكشف عنها كل من أنشطة المتابعة الداخلية والخارجية وأن تتخذ الإجراء المناسب.

١-٨-٦ أن تُنفذ، عند الحاجة، فحوصات فعّالة لرقابة جودة الارتباطات

١١٠. تتيح الفحوصات الفعّالة لرقابة جودة الارتباطات إجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي يتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها عند صياغة تقرير المراجع. ويُطالَب بإجراء هذه الفحوصات على أعمال مراجعة الشركات المدرجة وارتباطات المراجعة الأخرى التي يرى مكتب المراجعة أنه من المناسب إجراء فحص لها، مثل أعمال مراجعة هيئات الصالح العام.

١١١. حتى تمتاز فحوصات رقابة جودة الارتباطات بالفاعلية، فإنها تستلزم إجراء نقاش للأمور والاستنتاجات المهمة، وإجراء فحص لمجموعة مختارة من وثائق الارتباط، وإجراء فحص للقوائم المالية. ويتعين أن يقوم بالفحوصات أفراد يتمتعون بما يلزم من الخبرة والسلطة والوقت. وتتطلب الفحوصات الفعّالة لرقابة جودة الارتباطات حسن التواصل بين الشريك المسؤول عن الفحص والشريك المسؤول عن الارتباط حتى يمكن إجراء الفحوصات في الوقت المناسب وحتى تتيح الفحوصات لفريق الارتباط الاستجابة بشكل مناسب للنتائج.

١-٩ آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – المستوى الوطني

١١٢. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم إصدار معايير المراجعة وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وأيضاً المتطلبات الخاصة المنطبقة.
- أن تراعي الجهات المسؤولة عن التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة السمات ذات الصلة الخاصة بجودة المراجعة، داخل مكاتب المراجعة وفي كل ارتباط من ارتباطات المراجعة على السواء.
- أن توجد نُظُم فعالة للتحري عن المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة واتخاذ الإجراءات التأديبية، عند الاقتضاء.

---

[٢٤] أصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، الذي يوضح الأنشطة التي تكون المكاتب مطالبة فيها بوضع سياسات وإجراءات وبالتالي مطالبة بتحقيق هذا الهدف.

١-٩-١ أن يتم إصدار معايير المراجعة وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وأيضاً المتطلبات الخاصة المنطبقة

١١٣. قد تكون متطلبات المراجعة وغيرها من المتطلبات مفروضة بموجب أنظمة أو لوائح أو مأمور بها من خلال هيئات المحاسبة المهنية الوطنية. ومن المهم أن تكون هذه المتطلبات عالية الجودة وأن توضح الأهداف الأساسية. وتنص معايير المراجعة، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، على الأهداف والمتطلبات وتحتوي على مواد تطبيقية وأخرى تفسيرية.

١١٤. يضع مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين معايير أخلاقية رفيعة المستوى للمحاسبين المهنيين من خلال تطوير قواعد أخلاقيات مهنية صارمة ومناسبة دولياً للمحاسبين المهنيين. ويقوم مجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبة بتطوير وتعزيز التعليم الخاص بمهنة المحاسبة –ويشمل ذلك الكفاءة الفنية وأيضاً المهارات والقيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية للمحاسبين المهنيين– من خلال إصدار المعايير الدولية للتعليم. وتحظى هذه المعايير باعتماد واسع النطاق على المستويات الوطنية.

١١٥. من الأهمية بمكان تنقيح المعايير بناءً على الملاحظات التي ترد بشأن استخدامها وتطبيقها. لكن من المهم أيضاً أن تكون جهات وضع المعايير مدركة للأثر الذي قد يُحدثه تنقيح المعايير بانتظام على احتياجات المراجعين من حيث التدريب والتطبيق عند استخدام المعايير. ويطالب الاتحاد الدولي للمحاسبين الكيانات الأعضاء فيه باتخاذ الإجراءات اللازمة لإقرار وتطبيق معايير المراجعة وقواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين والمعايير الدولية للتعليم في أقاليمهم، وبالمساعدة في تطبيقها، بناءً على مسؤوليات الكيانات الأعضاء في البيئات الوطنية. وفي بعض الدول، تخضع معايير المراجعة للتعديل مراعاةً للمتطلبات الوطنية أو يتم استكمالها بمتطلبات وطنية إضافية.

١-٩-٢ أن تراعي الجهات المسؤولة عن التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة السمات ذات الصلة الخاصة بجودة المراجعة، داخل مكاتب المراجعة وفي كل ارتباط من ارتباطات المراجعة على السواء

١١٦. توفر التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة فرصة لتقييم التزام المراجعين بمعايير المراجعة، وتقييم جوانب أخرى لجودة المراجعة بناءً على نطاق اختصاص التقصي. ويمكن أن تؤدي الإجراءات التي تتخذها مكاتب المراجعة لمعالجة النتائج التي يخلص إليها القائمون بالتقصي عن أعمال المراجعة إلى تحسين فاعلية المراجعة، وستؤدي أيضاً في حالة نشر نتائج التقصيات عن أعمال المراجعة إلى زيادة الوعي بين أصحاب المصلحة بالقضايا المرتبطة بجودة المراجعة. ويلزم القيام على مدار الوقت بتحليل النتائج المستنبطة من التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة وتقديمها لجهات وضع المعايير.

١-٩-٣ أن توجد نُظُم فعالة للتحري عن المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة واتخاذ الإجراءات التأديبية، عند الاقتضاء

١١٧. يمكن أن تقوم هيئات المحاسبة المهنية بتنفيذ أعمال التحري واتخاذ الإجراءات التأديبية. لكن فيما يتعلق بالشركات المدرجة وهيئات الصالح العام، وكما هو شأن التقصي عن أعمال المراجعة، فإن السلطات المستقلة المُنظِّمة لأعمال المراجعة هي من تضطلع بهذه المهام على نحو متزايد.

١١٨. قد يصعب تحديد حالات إخفاق أعمال المراجعة، ولاسيّما لأن جانب كبير من المراجعة ينطوي على الاجتهاد، وأحياناً ما تكون الضوابط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح غامضة وصعبة الإنفاذ. وتزداد فاعلية الأنشطة التأديبية عند تحديد ضوابط واضحة فيما يتعلق بالأمور التي تمثل إخفاقاً في أعمال المراجعة.

١١٩. تحتاج السلطات أيضاً لوجود مجموعة من العقوبات التي يمكنها توقيعها، بما في ذلك صلاحية إلغاء رخصة مكاتب المراجعة أو المراجعين الأفراد في ظروف محددة. وفيما يمكن أن تكون مثل هذه العقوبات مناسبة في الحالات القصوى، فإن آلية التنظيم يتم تعزيزها عندما توضع أيضاً عقوبات أكثر تناسباً للقضايا الأقل خطورة. وقد يشمل ذلك فرض غرامات وإعادة التدريب الإلزامي.

الإطار الدولي لارتباطات التأكيد

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الإطار الدولي لارتباطات التأكيد، كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد.

الإطار الدولي لارتباطات التأكيد

الفهرس

مقدمة

١. صدر هذا الإطار فقط لتيسير فهم عناصر وأهداف ارتباط التأكيد والارتباطات التي تنطبق عليها المعايير الدولية للمراجعة (معايير المراجعة) والمعايير الدولية لارتباطات الفحص (معايير ارتباطات الفحص) والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد (معايير ارتباطات التأكيد) (المشار إليها فيما يلي بلفظ "معايير التأكيد").

٢. ولا يُعد هذا الإطار معياراً من بين المعايير، وبالتالي فإنه لا يفرض أي متطلبات (أو مبادئ أساسية أو إجراءات لازمة) لأداء المراجعات أو الفحوصات أو ارتباطات التأكيد الأخرى.[١] ولذا، فلا يجوز أن ينص تقرير التأكيد على أن الارتباط قد تم تنفيذه طبقاً لهذا الإطار، وإنما ينبغي أن يشير إلى معايير التأكيد ذات الصلة. وتحتوي معايير التأكيد على أهداف ومتطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية ومقدمة وتعريفات متسقة مع هذا الإطار، ويكون من الواجب تطبيقها في ارتباطات المراجعة والفحص وارتباطات التأكيد الأخرى. ويوضح الملحق الأول نطاق الإصدارات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (المجلس) وعلاقتها ببعضها وبقواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين (قواعد أخلاقيات المهنة).

٣. يوفر هذا الإطار إطاراً مرجعياً لكل من:

(أ) المحاسبين القانونيين الممارسين لأعمال التأكيد؛

(ب) المشاركين الآخرين في ارتباطات التأكيد، بمن فيهم المستخدمين المستهدَفين لتقرير التأكيد ومن يقومون بتكليف المحاسب القانوني ("الطرف القائم بالتكليف")؛

(ج) المجلس في قيامه بوضع معايير التأكيد ومذكرات الممارسات وغيرها من الأوراق.

٤. فيما يلي نظرة عامة على هذا الإطار:

- *المقدمة*: يتناول هذا الإطار ارتباطات التأكيد التي ينفذها المحاسبون القانونيون.
- *وصف ارتباطات التأكيد*: يوضح هذا القسم ارتباطات التأكيد ويميّز الارتباطات المباشرة عن ارتباطات التصديق، وارتباطات التأكيد المعقول عن ارتباطات التأكيد المحدود.
- *نطاق الإطار*: يميّز هذا القسم ارتباطات التأكيد عن سائر الارتباطات، مثل ارتباطات الاستشارات.
- *الشروط المسبقة لارتباط التأكيد*: يوضح هذا القسم الشروط المسبقة لقبول المحاسب القانوني القيام بارتباط تأكيد.
- *عناصر ارتباط التأكيد*: يحدد هذا القسم ويناقش خمسة عناصر تنطوي عليها ارتباطات التأكيد: العلاقة ثلاثية الأطراف؛ والموضوع محل الارتباط؛ والضوابط؛ والأدلة؛ وتقرير التأكيد. ويشرح أيضاً الفروقات المهمة بين ارتباطات التأكيد المعقول وارتباطات التأكيد المحدود. ويناقش هذا القسم أيضاً، على سبيل المثال، التباين المهم في الموضوعات محل ارتباطات التأكيد، والخصائص المطلوبة للضوابط المناسبة، ودور الخطر والأهمية النسبية في ارتباطات التأكيد، وكيفية التعبير عن الاستنتاجات في ارتباطات التأكيد المعقول وفي ارتباطات التأكيد المحدود.
- *أمور أخرى*: يناقش هذا القسم المسؤوليات المتعلقة بالاتصال خلاف تقرير التأكيد الذي يصدره المحاسب القانوني والتوثيق والآثار المترتبة على علاقة المحاسب القانوني بالموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع.

المبادئ الأخلاقية ومعايير رقابة الجودة

٥. مما هو متعارف عليه أن رقابة الجودة داخل المكاتب التي تنفذ ارتباطات التأكيد، والالتزام بالمبادئ الأخلاقية، بما فيها متطلبات الاستقلال، يحققان المصلحة العامة ويُعدان جزءاً أساسياً من ارتباطات التأكيد عالية الجودة. وتُنفذ هذه الارتباطات وفقاً لمعايير التأكيد، التي تقوم على أساس أن:

---

[١] انظر التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

(أ) أعضاء فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط (للارتباطات التي يُعين فيها أحدهم) يخضعون للجزء أ والجزء ب من قواعد أخلاقيات المهنة فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء أ والجزء ب؛*

(ب) المحاسب القانوني الذي ينفذ الارتباط هو عضو في مكتب يخضع للمعيار الدولي لرقابة الجودة ١،[٢] أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، بشأن مسؤولية المكتب عن نظامه الخاص برقابة الجودة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة ١.

قواعد أخلاقيات المهنة

٦. يقر الجزء أ من قواعد أخلاقيات المهنة المبادئ الأساسية التالية التي يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بها:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

٧. يوفر الجزء أ أيضاً إطاراً مفاهيمياً يتعين على المحاسبين المهنيين تطبيقه لتحديد التهديدات التي تواجه الالتزام بالمبادئ الأساسية وتقويم أهمية التهديدات المحددة واتخاذ الضمانات، عند اللزوم، للقضاء على التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله.

٨. يوضح الجزء ب من قواعد أخلاقيات المهنة كيفية انطباق الإطار المفاهيمي الوارد في الجزء أ في حالات معينة على المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، بما في ذلك استقلال هؤلاء المحاسبين. وتعرّف قواعد أخلاقيات المهنة الاستقلال بأنه يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويضمن الاستقلال القدرة على تكوين استنتاج تأكيدي بدون التأثر بالمؤثرات التي قد تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال القدرة على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

المعيار الدولي لرقابة الجودة ١

٩. يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ مسؤوليات المكتب عن إرساء نظامه الخاص برقابة جودة ارتباطات التأكيد وصون هذا النظام. ويتطلب الالتزام بهذا المعيار أموراً من بينها أن يقوم المكتب بإرساء وصون نظام لرقابة الجودة يتضمن السياسات والإجراءات التي تتناول كل عنصر من العناصر التالية، وأن يوثّق سياساته وإجراءاته ويعلن عنها للعاملين في المكتب:

(أ) مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب؛

(ب) المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛

(ج) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

(د) الموارد البشرية؛

(هـ) أداء الارتباطات؛

(و) المتابعة.

وصف ارتباطات التأكيد

١٠. ارتباط التأكيد هو ارتباط يهدف فيه المحاسب القانوني إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للتعبير عن استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

---

* يجب أن يلتزم المراجع بقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

٢ المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

١١. مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط هي المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط. فعلى سبيل المثال:

- تنتج القوائم المالية (المخرجات) من قياس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق إطار التقرير المالي (الضوابط).
- ينتج بيان عن فاعلية الرقابة الداخلية (المخرجات) من تقويم فاعلية آلية الرقابة الداخلية للمنشأة (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق الضوابط الملائمة.
- تنتج مقاييس الأداء الخاصة بمنشأة معينة (المخرجات) من قياس جوانب متعددة للأداء (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق منهجيات القياس ذات الصلة (الضوابط).
- تنتج قائمة غازات الاحتباس الحراري (المخرجات) من قياس انبعاثات غازات الاحتباس الحراري للمنشأة (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق بروتوكولات الإثبات والقياس والعرض (الضوابط).
- ينتج بيان عن الالتزام (المخرجات) من تقويم التزام المنشأة (الموضوع محل الارتباط) على سبيل المثال بقانون أو لائحة (الضوابط).

ويُستخدم مصطلح "معلومات الموضوع" بمعنى مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ومعلومات الموضوع هي التي يجمع بشأنها المحاسب القانوني ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لاستنتاجه.

ارتباطات التصديق والارتباطات المباشرة

١٢. في ارتباط التصديق، يقوم طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويعرض غالباً أيضاً طرف آخر خلاف المحاسب القانوني المعلومات الناتجة بشأن الموضوع في صورة تقرير أو بيان. ولكن في بعض الحالات قد يقوم المحاسب القانوني بعرض معلومات الموضوع في تقرير التأكيد. ويتناول استنتاج المحاسب القانوني ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري (انظر أيضاً الفقرة ٨٥).

١٣. في الارتباط المباشر، يقوم المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. وإضافة إلى ذلك، يطبّق المحاسب القانوني مهارات وأساليب التأكيد للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة حول مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. وقد يحصل المحاسب القانوني على تلك الأدلة بالتوازي مع قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط، وقد يحصل عليها أيضاً قبل ذلك القياس أو التقويم أو بعده. وفي الارتباط المباشر، يتناول استنتاج المحاسب القانوني المخرجات المقرر عنها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط ويُصاغ هذا الاستنتاج للتعبير عن الموضوع محل الارتباط والضوابط. وفي بعض الارتباطات المباشرة، يكون استنتاج المحاسب القانوني هو معلومات الموضوع أو جزء منها (انظر أيضاً الملحق الثاني).

ارتباطات التأكيد المعقول وارتباطات التأكيد المحدود

١٤. في ارتباط التأكيد المعقول، يقوم المحاسب القانوني بتقليص خطر الارتباط إلى مستوى منخفض بشكل يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ليكون الأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويُعبَّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المحاسب القانوني في صورة تنقل رأي المحاسب القانوني في مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

١٥. في ارتباط التأكيد المحدود، يقوم المحاسب القانوني بتقليص خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن يكون هذا الخطر أكبر مما هو عليه في ارتباط التأكيد المعقول، ليكون الأساس للتعبير عن استنتاج بصورة تنقل، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، أمراً نما إلى علم المحاسب القانوني ويدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع الارتباط مُحرّفة تحريفاً جوهرياً. وتكون الإجراءات المنفذة في إطار ارتباط التأكيد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداها مقارنة بما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول ولكن يتم التخطيط لهذه الأمور للحصول على مستوى من التأكيد يكون بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدياً، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل.

١٦. عبر المدى الخاص بجميع ارتباطات التأكيد المحدود، يمكن أن يتراوح ما يُعد تأكيداً مجدياً من درجة تزيد بالكاد عن التأكيد الذي من المرجح أنه يعزز ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل وصولاً إلى ما يقل بالكاد عن التأكيد المعقول. وما يُعد مجدياً في ارتباط معين من ارتباطات التأكيد هو الاجتهاد ضمن ذلك المدى بناءً على ظروف الارتباط، بما في ذلك احتياجات المستخدمين المستهدفين إلى المعلومات باعتبارهم مجموعة واحدة، والضوابط، والموضوع محل الارتباط. وفي بعض الحالات، قد تكون تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير مناسب كبيرة لدرجة أنه يلزم على المحاسب القانوني القيام بارتباط تأكيد معقول للحصول على تأكيد يكون مجدياً في ظل الظروف المحيطة.

نطاق الإطار

١٧. ليست جميع الارتباطات التي يقوم بها المحاسبون القانونيون ارتباطات تأكيد. فمن بين الارتباطات الأخرى التي يكثر القيام بها ولكنها غير متسقة مع الوصف الوارد في الفقرة ١٠ أعلاه (وبالتالي لا يغطيها هذا الإطار) ما يلي:

- الارتباطات التي تغطيها المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، مثل ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وارتباطات التجميع.[٣]
- إعداد الإقرارات الضريبية عندما لا يتم إبداء أي استنتاج تأكيدي.
- ارتباطات الاستشارات (أو الارتباطات الاستشارية)،[٤] مثل الاستشارات الإدارية والضريبية.

١٨. قد يكون ارتباط التأكيد جزءاً من ارتباط آخر أكبر، ومثال ذلك عندما يكون ارتباط الاستشارات المتعلق بالاستحواذ على أعمال مشتملاً على متطلب يقضي بالحصول على تأكيد بشأن المعلومات المالية التاريخية أو المستقبلية. ففي مثل هذه الظروف، يكون هذا الإطار ذا صلة فقط بالجزء المرتبط بالتأكيد في الارتباط.

١٩. لا تُعد الارتباطات الآتية، التي قد تكون متسقة مع الوصف الوارد في الفقرة ١٠، ارتباطات تأكيد بالمعنى المقصود في هذا الإطار:

(أ) الارتباطات للشهادة في إجراءات قضائية تتعلق بالمحاسبة أو المراجعة أو الضريبة أو غيرها من الأمور؛

(ب) الارتباطات التي تشتمل على آراء مهنية أو وجهات نظر أو أقوال قد يستنبط منها المستخدم نوعاً من التأكيد، في حالة انطباق جميع ما يلي:

(١) أن تكون تلك الآراء أو جهات النظر أو الأقوال مجرد نتاج عرضي للارتباط عموماً؛

(٢) أن يكون استخدام أي تقرير مكتوب يتم إصداره مقتصراً صراحةً على المستخدمين المستهدفين المحددين في التقرير؛

(٣) أن يكون هناك تفاهم مكتوب مع المستخدمين المستهدفين المحددين على أن الارتباط لا يُقصد منه أن يكون ارتباط تأكيد؛

(٤) ألا يُصوّر الارتباط على أنه ارتباط تأكيد في تقرير المحاسب القانوني.

التقارير عن الارتباطات الأخرى خلاف ارتباطات التأكيد

٢٠. يقوم المحاسب القانوني الذي يعد تقريراً عن ارتباط لا يُعد ارتباط تأكيد واقع ضمن نطاق هذا الإطار بتمييز ذلك التقرير بوضوح عن تقرير التأكيد. ومنعاً لإرباك المستخدمين، فإن التقرير الذي لا يُعد تقرير تأكيد يتجنب على سبيل المثال:

- الإشارة إلى التزامه بهذا الإطار، أو بمعايير التأكيد.
- الاستخدام غير المناسب للكلمات "تأكيد" أو "مراجعة" أو "فحص".
- الاشتمال على إفادة يمكن بشكل معقول أن تُفهم خطأً على أنها استنتاج قائم على ما يكفي من الأدلة المناسبة ويهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

---

[٣] معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) "الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية"، ومعيار الخدمات ذات العلاقة ٤٤١٠، "ارتباطات التجميع"

[٤] في ارتباط الاستشارات، يطبق المحاسب القانوني المهارات الفنية والتعليم والملاحظات والخبرات والمعرفة المتعلقة بآلية الاستشارات. وتنطوي ارتباطات الاستشارات على إجراء آلية تحليلية تنطوي عادةً على مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بما يلي: تحديد الأهداف والتقصي عن الحقائق وتحديد المشكلات أو الفرص وتقويم البدائل ووضع توصيات تحتوي على إجراءات عملية والإعلان عن النتائج وفي بعض الأحيان التنفيذ والمتابعة. وعادةً ما تكون التقارير (في حال صدورها) مكتوبة بأسلوب سرديّ (أو "مطوّل"). وبشكل عام، لا يكون العمل المنفذ إلا لاستخدام العميل وفائدته. وتحدّد طبيعة العمل ونطاقه بالاتفاق بين المحاسب القانوني والعميل. وأية خدمة تُستوفي تعريف ارتباط التأكيد لا تُعد ارتباط استشارات وإنما ارتباط تأكيد.

٢١. قد يتفق المحاسب القانوني والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ هذا الإطار على أحد الارتباطات عندما لا يكون هناك مستخدمون مستهدفون سوى الطرف المسؤول لكن شريطة الوفاء بجميع المتطلبات الأخرى لمعايير التأكيد ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالات، يشتمل تقرير المحاسب القانوني على إفادة بقصر استخدام التقرير على الطرف المسؤول.

الشروط المسبقة لارتباط التأكيد

٢٢. تُعد الشروط المسبقة الآتية لارتباط التأكيد ذات صلة عند النظر فيما إذا كان ارتباط التأكيد سيتم قبوله أو الاستمرار فيه:

(أ) أن تكون مهام ومسؤوليات الأطراف المعنية (أي الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو القائم بالتقويم والطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال) مناسبة في ظل الظروف المحيطة؛

(ب) أن يستوفي الارتباط جميع الخصائص الآتية:

(١) أن يكون الموضوع محل الارتباط مناسباً؛

(٢) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك استيفاء هذه الضوابط للخصائص الموضحة في الفقرة ٤٤؛

(٣) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع متاحة للمستخدمين المستهدفين للاطلاع عليها؛

(٤) أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الحصول على الأدلة اللازمة لدعم الاستنتاج الذي يتوصل إليه؛

(٥) أن يكون استنتاج المحاسب القانوني، بالشكل المناسب لارتباط التأكيد المعقول أو لارتباط التأكيد المحدود، من المقرر إدراجه في تقرير مكتوب؛

(٦) أن يوجد غرض منطقي بما في ذلك، في حالة القيام بارتباط تأكيد محدود، أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.

٢٣. يمكن أن تتباين الموضوعات محل الارتباط في ارتباطات التأكيد المختلفة تبايناً كبيراً. وقد تتطلب بعض الموضوعات محل الارتباط مهارات ومعرفة متخصصة تفوق ما يحظى به عادةً كل محاسب قانوني بمفرده. ولكن من المهم أن يتأكد المحاسب القانوني أن الأشخاص الذين يؤدون الارتباط تتوافر لديهم مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة (انظر أيضاً الفقرة ٣١).

٢٤. عند عدم إمكانية قبول ارتباط محتمل على أنه ارتباط تأكيد، قد يكون الطرف القائم بالتكليف قادراً على تحديد ارتباط مختلف يلبي احتياجات المستخدمين المستهدفين. فعلى سبيل المثال:

(أ) إذا كانت الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني انطباقها غير مناسبة، فقد يستمر تنفيذ ارتباط التأكيد المستوفي للشروط المسبقة الأخرى المنصوص عليها في الفقرة ٢٢ في الحالتين الآتيتين:

(١) إذا كان باستطاعة المحاسب القانوني تحديد جانب واحد أو أكثر من جوانب الموضوع محل الارتباط التي تناسبها تلك الضوابط. ففي مثل هذه الحالات، يمكن للمحاسب القانوني أن ينفذ ارتباط تأكيد بشأن ذلك الجانب من الموضوع محل الارتباط، بحد ذاته. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من اللازم أن يوضح تقرير التأكيد أنه لا يتعلق بالموضوع الأصلي محل الارتباط بكامله؛ أو

(٢) إذا كان من الممكن تحديد أو وضع ضوابط بديلة تناسب الموضوع محل الارتباط.

(ب) قد يطلب الطرف القائم بالتكليف تنفيذ ارتباط ليس بارتباط تأكيد، مثل القيام بارتباط استشارات أو ارتباط إجراءات متفق عليها.

٢٥. من غير المناسب تغيير ارتباط التأكيد بعد قبوله إلى ارتباط آخر أو تغيير ارتباط تأكيد معقول إلى ارتباط تأكيد محدود، بدون مبرر معقول. وقد يكون حدوث تغير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المستخدمين المستهدفين، أو حدوث سوء فهم لطبيعة الارتباط، مبرراً لطلب إدخال تغيير على الارتباط. وفي حالة القيام بمثل هذا التغيير، فلا يتم التخلي عن الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير. ولا يُعد العجز عن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن ارتباط تأكيد معقول سبباً مقبولاً لتغيير الارتباط إلى ارتباط تأكيد محدود.

عناصر ارتباط التأكيد

٢٦. يتناول النقاش في هذا القسم عناصر ارتباط التأكيد الآتية:

(أ) العلاقة ثلاثية الأطراف بين المحاسب القانوني والطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين؛

(ب) مناسبة الموضوع محل الارتباط؛

(ج) مناسبة الضوابط؛

(د) كفاية الأدلة المناسبة؛

(ه) كتابة تقرير التأكيد بصورة تناسب ارتباط التأكيد المعقول أو ارتباط التأكيد المحدود.

العلاقة ثلاثية الأطراف

٢٧. تحتوي جميع ارتباطات التأكيد على ثلاثة أطراف منفصلة على الأقل، هي: المحاسب القانوني والطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على ظروف الارتباط، قد يوجد أيضاً دور منفصل للقائم بالقياس أو التقويم أو الطرف القائم بالتكليف (انظر أيضاً الملحق الثالث).

٢٨. قد يكون الطرف المسؤول والمستخدمون المستهدفون من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة. ومن أمثلة الحالة الثانية، أن يطلب المجلس الإشرافي في هيكل تنظيمي لمنشأة تحتوي على مجلس من مستويين الحصول على تأكيد بشأن المعلومات المقدمة من المجلس التنفيذي لتلك المنشأة. ويلزم النظر إلى العلاقة بين الطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين في سياق كل ارتباط بعينه وقد تختلف هذه العلاقة عن التسلسل التقليدي المحدد للمسؤوليات. فعلى سبيل المثال، قد تكلّف الإدارة العليا للمنشأة (المستخدم المستهدف) أحد المحاسبين القانونيين بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن جانب معين من أنشطة المنشأة يتولى المسؤولية المباشرة عنه مستوى أدنى من المستويات الإدارية (الطرف المسؤول)، لكن المسؤولية النهائية عنه ترجع إلى الإدارة العليا.

المحاسب القانوني

٢٩. "المحاسب القانوني" هو الفرد أو الأفراد الذين يقومون بتنفيذ الارتباط (عادةً ما يكون الشريك المسؤول عن الارتباط أو الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط أو المكتب، حسب مقتضى الحال) عن طريق استخدام مهارات وأساليب التأكيد للوصول إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، بشأن ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري.[٥] وفي الارتباط المباشر، يقوم المحاسب القانوني بكل من قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط ويستخدم مهارات وأساليب التأكيد للوصول إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، بشأن ما إذا كانت مخرجات ذلك القياس أو التقويم خالية من التحريف الجوهري.

٣٠. في حالة اختيار ممارس مؤهل بخلاف المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يبدي الالتزام بأحد معايير التأكيد*، فمن المهم أن يدرك أن تلك المعايير تشتمل على متطلبات تعكس الافتراضات الأساس الواردة في الفقرة ٥ بشأن قواعد أخلاقيات المهنة والمعيار الدولي لرقابة الجودة ١، أو المتطلبات المهنية الأخرى أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعايير.

٣١. لا يمكن قبول ارتباط تشير المعرفة الأولية بظروفه أنه لن يتم الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية المتعلقة بالكفاءات. وفي بعض الحالات، يمكن للمحاسب القانوني أن يستوفي هذه المتطلبات عن طريق الاستعانة بأحد خبرائه.

٣٢. إضافة إلى ذلك، يلزم أن يكون المحاسب القانوني قادراً على المشاركة بشكل كافٍ في العمل الذي يقوم به الخبير الذي يستعين به وفي أعمال المحاسبين القانونيين الآخرين المشاركين في ارتباط التأكيد بدرجة تكفي لتحمله المسؤولية عن استنتاج التأكيد المتعلق بمعلومات الموضوع، وللحصول على الأدلة اللازمة لاستنتاج ما إذا كان عمل ذلك الخبير أو المحاسبين القانونيين الآخرين كافياً لأغراض المحاسب القانوني.

٣٣. يتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن استنتاج التأكيد المُعبّر عنه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية استخدام المحاسب القانوني لعمل خبير تابع له أو أعمال محاسبين قانونيين آخرين مشاركين في ارتباط التأكيد. ومع ذلك، فإذا استنتج المحاسب

[٥] تُقرأ مصطلحات "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

* وفقا لنظام المحاسبين القانونيين، فإنه لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي مزاولة مهنة مراجعة الحسابات إلا إذا كان اسمه مقيدا في سجل المحاسبين القانونيين لدى وزارة التجارة

القانوني الذي يستخدم عمل خبير تابع له، بعد التزامه بمعايير التأكيد ذات الصلة، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافياً لأغراض المحاسب القانوني، فيمكن للمحاسب القانوني عندئذ قبول النتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها الخبير في مجال عمله على أنها أدلة مناسبة.

الطرف المسؤول

٣٤. الطرف المسؤول هو الطرف المسؤول عن الموضوع محل الارتباط. وفي ارتباط التصديق، غالباً ما يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم. وقد يكون الطرف المسؤول، أو لا يكون، هو الطرف الذي يقوم بتكليف المحاسب القانوني بأداء ارتباط التأكيد (الطرف القائم بالتكليف).

المستخدمون المستهدفون

٣٥. المستخدمون المستهدفون هم الأفراد أو المؤسسات أو مجموعات الأفراد والمؤسسات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد. ويمكن أن يكون الطرف المسؤول أحد المستخدمين المستهدفين، ولكنه لا يكون المستخدم الوحيد.

٣٦. في بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد. وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقرؤون تقرير التأكيد، ولاسيّما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير. وفي مثل هذه الحالات، ولاسيّما إذا كان من المرجح أن يكون للمستخدمين المحتملين مجموعة كبيرة من الاهتمامات في الموضوع محل الارتباط، يجوز قصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين تكون لهم اهتمامات كبيرة ومشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بطرق مختلفة، منها على سبيل المثال الاتفاق بين المحاسب القانوني والطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف، أو تحديدهم بموجب نظام أو لائحة.

٣٧. يمكن أن يكون المستخدمون المستهدفون أو ممثلوهم مشاركين بشكل مباشر مع المحاسب القانوني والطرف المسؤول (والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً عن الطرف المسؤول) في تحديد متطلبات الارتباط. وبغض النظر عن مشاركة الآخرين، وخلافاً لارتباط الإجراءات المتفق عليها (الذي ينطوي على إعداد تقرير عن حقائق مكتشفة بناءً على الإجراءات المتفق عليها مع الطرف القائم بالتكليف وأي أطراف ثالثة معنية، وليس على إبداء استنتاج):

(أ) يتحمل المحاسب القانوني المسؤولية عن تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها؛

(ب) قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تنفيذ إجراءات إضافية إذا نمت إلى علمه معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها.

٣٨. في بعض الحالات، يقوم المستخدمون المستهدفون (على سبيل المثال، المصرفيون والسلطات التنظيمية) بفرض متطلب يقضي بقيام الأطراف المعنية، أو يطالبون الأطراف المعنية بالقيام بالترتيب لإجراء ارتباط تأكيد لغرض معين. وعندما تستخدم الارتباطات ضوابط موضوعة لتحقيق غرض معين، فإن تقرير التأكيد يشتمل على إفادة تنبّه القارئين إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين معيّنين. وبناءً على الظروف المحيطة بالارتباط، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه. وفي حين أن تقرير التأكيد قد يكون مقيداً متى كان موجهاً فقط لمستخدمين مستهدفين معيّنين أو متى كان مُعداً لغرض معين، فإن عدم وجود قيد متعلق بمستخدم أو غرض معين لا يشير في حد ذاته إلى وجود مسؤولية قانونية يتحملها المحاسب القانوني تجاه ذلك المستخدم أو فيما يتعلق بذلك الغرض. ويعتمد تحمل المسؤولية القانونية على ظروف كل حالة وعلى الدولة ذات الصلة.

الموضوع محل الارتباط

٣٩. قد يأخذ الموضوع محل ارتباط التأكيد صوراً عديدة، مثل:

- الأداء أو الوضع المالي التاريخي (على سبيل المثال، المركز المالي والأداء المالي التاريخيين والتدفقات النقدية التاريخية) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به الإثبات والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية.

- الأداء أو الوضع المالي المستقبلي (على سبيل المثال، المركز المالي والأداء المالي المتوقعين والتدفقات النقدية المتوقعة) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به الإثبات والقياس والعرض والإفصاح في تنبؤ أو توقع مالي.

- الأداء أو الوضع غير المالي (على سبيل المثال، أداء المنشأة) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به المؤشرات الرئيسية للكفاءة والفاعلية.
- الخصائص المادية (على سبيل المثال، سعة أحد المرافق) التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها مستند مواصفات.
- النُظُم والآليات (على سبيل المثال، الرقابة الداخلية أو نظام تقنية المعلومات في المنشأة) التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها بيان بشأن الفاعلية.
- السلوك (على سبيل المثال، حوكمة الشركة أو الالتزام باللوائح أو ممارسات الموارد البشرية) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به بيان بشأن الالتزام أو بيان بشأن الفاعلية.

ويحتوي الملحق الرابع على تصنيف لمجموعة الموضوعات المحتمل أن تكون محل ارتباط موضحة ببعض الأمثلة.

٤٠. يكون لمختلف الموضوعات محل الارتباط خصائص مختلفة، من بينها درجة الطبيعة النوعية مقابل الطبيعة الكمية للمعلومات المتعلقة بهذه الموضوعات ودرجة موضوعيتها مقابل خضوعها للتقدير الشخصي وطبيعتها التاريخية مقابل طبيعتها المستقبلية وتعلقها بنقطة زمنية معينة أو تغطيتها لفترة زمنية. وتؤثر هذه الخصائص على كل من:

(أ) الدقة التي يمكن أن يُقاس أو يُقوّم بها الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط؛

(ب) درجة الإقناع التي توفرها الأدلة المتاحة.

وقد يشير تقرير التأكيد إلى الخصائص التي تتسم بأهمية خاصة للمستخدمين المستهدفين.

٤١. لا تتأثر مناسبة الموضوع محل الارتباط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، ففي حالة وجود موضوع ما محل ارتباط غير مناسب لإجراء ارتباط تأكيد معقول، فإنه لا يكون مناسباً أيضاً لإجراء ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح. ويتصف الموضوع الذي من المناسب أن يكون محل ارتباط بأنه موضوع قابل للتحديد ويمكن قياسه أو تقويمه بشكل متسق مقارنة بالضوابط المحددة بحيث يمكن إخضاع معلومات الموضوع الناتجة لإجراءات الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاج التأكيد المعقول أو التأكيد المحدود، حسب مقتضى الحال.

الضوابط

٤٢. الضوابط هي الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط. وقد تكون الضوابط ضوابط رسمية، فعلى سبيل المثال عند إعداد القوائم المالية، قد تكون الضوابط هي المعايير الدولية للتقرير المالي أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، وعند إعداد تقرير عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية، فقد تستند الضوابط إلى إطار رقابة داخلية مستقر أو أهداف رقابة فردية موضوعة خصيصاً لتحقيق الغرض؛ وعند إعداد تقرير عن الالتزام، قد تكون الضوابط هي النظام أو اللائحة أو العقد المنطبق. ومن أمثلة الضوابط الأقل رسمية قواعد السلوك الموضوعة داخلياً أو مستوى متفق عليه من الأداء (مثل عدد مرات اجتماع لجنة معينة خلال العام).

٤٣. يلزم أن تكون هناك ضوابط مناسبة من أجل التقويم أو القياس المتسق بدرجة معقولة للموضوع محل الارتباط في سياق الحكم المهني. ودون وجود الإطار المرجعي الذي توفره الضوابط المناسبة، يكون أي استنتاج عرضة للتفسيرات الفردية وسوء الفهم. وتكون الضوابط المناسبة مراعية للسياق، وبعبارة أخرى، تكون ذات صلة بظروف الارتباط. ويمكن أن توجد ضوابط مختلفة حتى لنفس الموضوع محل الارتباط، مما يترتب عليه اختلاف القياس أو التقويم. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدد شكاوى العملاء التي يتم حلها بما ينال رضا العملاء أحد الضوابط التي يمكن للقائم بالقياس أو التقويم اختيارها كمقياس لموضوع رضا العملاء الذي يكون محل الارتباط، فيما قد يختار شخص آخر قائم بالقياس أو التقويم عدد مرات تكرار الشراء خلال الشهور الثلاثة التي تلي أول عملية شراء. ويمكن أيضاً أن تكون الضوابط مناسبة لمجموعة معينة من ظروف الارتباط، لكنها قد لا تكون مناسبة لمجموعة مختلفة من ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إعداد التقارير للحكومات أو السلطات التنظيمية استخدام مجموعة معينة من الضوابط، لكن هذه الضوابط قد لا تناسب مجموعة أوسع نطاقاً من المستخدمين.

٤٤. تتسم الضوابط المناسبة بالخصائص التالية:

(أ) الملاءمة: يؤدي تطبيق الضوابط الملائمة إلى معلومات للموضوع تساعد المستخدمين المستهدفين في اتخاذ القرارات.

(ب) الاكتمال: تكون الضوابط مكتملة عندما لا تُغفل معلومات الموضوع المعدة وفقاً لها عوامل مهمة يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون بناءً على تلك المعلومات. وتشمل الضوابط المكتملة، عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح.

(ج) إمكانية الاعتماد عليها: تسمح الضوابط التي يمكن الاعتماد عليها بإجراء تقويم أو قياس متسق بدرجة معقولة للموضوع محل الارتباط، بما في ذلك، عند الاقتضاء، العرض والإفصاح، عندما تُستخدم هذه الضوابط في ظروف مماثلة من قبل محاسبين قانونيين مختلفين.

(د) الحيادية: يؤدي تطبيق الضوابط المحايدة إلى معلومات موضوع خالية من التحيز حسبما يكون مناسباً في ظل ظروف الارتباط.

(ه) القابلية للفهم: يؤدي تطبيق الضوابط القابلة للفهم إلى معلومات موضوع يمكن للمستخدمين المستهدفين فهمها.

٤٥. لا تُعد الأوصاف الغامضة للتوقعات أو الأحكام المتعلقة بتجارب أحد الأفراد ضوابط مناسبة.

٤٦. إن الوزن النسبي لأهمية كل خاصية من الخصائص المذكورة أعلاه عند تقييم مناسبة الضوابط لارتباط معين هي مسألة تخضع للحكم المهني. ولا تتأثر مناسبة الضوابط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، ففي حالة وجود ضوابط غير مناسبة لإجراء ارتباط تأكيد معقول، فإنها لا تكون مناسبة أيضاً لإجراء ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح. وقد تكون الضوابط مفروضة بموجب نظام أو لائحة، أو صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة (الضوابط المفروضة). وقد توضع ضوابط أخرى بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط. ويؤثر ما إذا كانت الضوابط مفروضة أو موضوعة بشكل خاص على العمل اللازم لتقييم مناسبتها لارتباط معين، فعلى سبيل المثال، يُفترض أن تكون الضوابط المفروضة مناسبة إذا كانت ملائمة لاحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات، في حالة عدم وجود ما يشير إلى خلاف ذلك.

٤٧. يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين لتمكينهم من فهم كيفية قياس الموضوع محل الارتباط أو تقويمه. ويتم إتاحة الضوابط للاطلاع عليها من جانب المستخدمين المستهدفين بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:

(أ) الإعلان عنها.

(ب) من خلال تضمينها بشكل واضح في معلومات الموضوع.

(ج) من خلال تضمينها بشكل واضح في تقرير التأكيد.

(د) عن طريق وجود فهم عام لها، على سبيل المثال ضابط قياس الوقت بالساعات والدقائق.

٤٨. قد تكون الضوابط متاحة فقط لمستخدمين مستهدفين محددين، ومثال ذلك شروط أحد العقود أو الضوابط التي يصدرها اتحاد إحدى الصناعات والتي تكون متاحة فقط لمن هم داخل الصناعة لأنها لا تكون ملائمة إلا لغرض معين (انظر أيضاً الفقرة ٣٨).

٤٩. يقوم المحاسب القانوني ضمن الارتباط بتحديد ما إذا كانت الضوابط مناسبة.

الأدلة

٥٠. يتم التخطيط لارتباطات التأكيد وتنفيذها مع الالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة في سياق الارتباط حول مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويلزم ممارسة الحكم المهني عند النظر في الأهمية النسبية وخطر الارتباط وكمية الأدلة المتاحة وجودتها أثناء التخطيط للارتباط وتنفيذه، ولاسيّما عند تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها.

نزعة الشك المهني

٥١. نزعة الشك المهني هي موقف سلوكي ينطوي على الانتباه على سبيل المثال إلى ما يلي:

(أ) الدليل غير المتسق مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها؛

(ب) المعلومات التي تستدعي التشكيك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة؛

(ج) الظروف التي توحي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير التأكيد ذات الصلة؛

(د) الأوضاع التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل.

٥٢. يُعد الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال مدة الارتباط أمراً ضرورياً للقيام على سبيل المثال بالحد من خطر:

- التغاضي عن ظروف غير اعتيادية؛
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من الملاحظات؛
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها وتقويم نتائجها.

٥٣. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء تقييم نقدي للأدلة. وينطوي ذلك على التشكيك في الأدلة غير المتسقة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات. وينطوي أيضاً على النظر في كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في ضوء الظروف المحيطة.

٥٤. ما لم يستلزم الارتباط إجراء تأكيد بشأن ما إذا كانت المستندات صحيحة، يجوز قبول السجلات والوثائق على أنها صحيحة ما لم يكن لدى المحاسب القانوني سبب يدعوه إلى الاعتقاد بخلاف ذلك. ومع ذلك، ينظر المحاسب القانوني في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة.

٥٥. لا يمكن توقع أن يقوم المحاسب القانوني بالتغاضي عن التجارب السابقة الدالة على أمانة مقدمي الأدلة ونزاهتهم. ومع ذلك، فإن وجود اعتقاد بأن مقدمي الأدلة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يُعفي المحاسب القانوني من الحاجة إلى التحلي بنزعة الشك المهني.

الحكم المهني

٥٦. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط التأكيد. وهذا لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ومعايير التأكيد ذات الصلة واتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال مدة الارتباط بدون تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة على الحقائق والظروف. ويكون الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية وخطر الارتباط.
- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير التأكيد ذات الصلة والحصول على الأدلة.
- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف معايير التأكيد ذات الصلة. وفي حالة ارتباط التأكيد المحدود على وجه الخصوص، يكون الحكم المهني مطلوباً في تقويم ما إذا كان قد تم التوصل إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.
- في حالة الارتباط المباشر، تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط، وعلى اختيار الضوابط أو وضعها إذا اختار المحاسب القانوني أن يقوم بذلك. وفي حالة ارتباط التصديق، تقويم الاجتهادات التي قام بها آخرون.
- الاستنتاجات التي من المناسب استنباطها بناءً على الأدلة المتحصل عليها.

٥٧. تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المحاسب القانوني في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب محاسب قانوني ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في تطوير الكفاءات اللازمة لتحقيق أحكام معقولة.

٥٨. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير الارتباط، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، المحاسب القانوني في القيام بأحكام مدروسة ومعقولة.

٥٩. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس التطبيق الكفؤ لمبادئ التأكيد والقياس أو التقويم وما إذا كان الحكم يُعد مناسباً في ضوء، وبما يتسق مع، الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني حتى تاريخ تقرير التأكيد الذي يصدره.

٦٠. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة الارتباط. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من الأدلة المناسبة.

كفاية الأدلة ومناسبتها

٦١. كفاية الأدلة ومناسبتها عاملان مترابطان. وكفاية الأدلة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية الأدلة المطلوبة بمخاطر وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع (فكلما زادت المخاطر، زادت الأدلة التي قد يلزم الحصول عليها) وأيضاً بجودة تلك الأدلة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من الأدلة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها (انظر أيضاً الفقرتين ٨١ و٨٢).

٦٢. مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاج الذي يخلص إليه المحاسب القانوني.

٦٣. تتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها. ويمكن إصدار تعميمات بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع الأدلة؛ غير أن هذه التعميمات تكون خاضعة لاستثناءات مهمة. وحتى في حالة الحصول على أدلة من مصادر خارجية، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على الأدلة المتحصل عليها من مصدر خارجي إذا لم يكن المصدر ذا معرفة كافية أو لم يكن موضوعياً. ومع التسليم بإمكانية وجود استثناءات، فإن التعميمات الآتية حول إمكانية الاعتماد على الأدلة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما يتم الحصول عليها من مصادر من خارج الطرف المعني.
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة المُعدّة داخلياً عندما تكون أدوات الرقابة ذات الصلة فعّالة.
- تُعد الأدلة التي يحصل عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أداة من أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة).
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما توجد في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من العرض الشفوي اللاحق لما تمت مناقشته).

٦٤. يكون مستوى التأكيد الذي يُتوصل إليه من الأدلة المتسقة المتحصل عليها من مصادر مختلفة أو من الأدلة ذات الطبيعة المختلفة أعلى عادةً من التأكيد الذي يُتوصل إليه من عناصر الأدلة التي يتم النظر في كل منها على حدة. وإضافة إلى ذلك، فإن الحصول على أدلة من مصادر مختلفة أو أدلة ذات طبيعة مختلفة إما أن يدعم الأدلة الأخرى أو يشير إلى عدم إمكانية الاعتماد على أحد الأدلة. وعند عدم اتساق الأدلة المتحصل عليها من أحد المصادر مع الأدلة المتحصل عليها من مصدر آخر، فمن الضروري تحديد الإجراءات الإضافية اللازمة لحل حالة عدم الاتساق.

٦٥. فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فإن التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع التي تغطي فترة من الزمن يكون أكثر صعوبة عادةً من التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع في نقطة زمنية محددة. وإضافة إلى ذلك، فإن الاستنتاجات المقدمة بشأن الآليات تكون مقتصرة عادةً على الفترة التي يغطيها الارتباط؛ وبعبارة أخرى، لا يقدم المحاسب القانوني أي استنتاج بشأن ما إذا كانت الآلية ستستمر في العمل بالطريقة المحددة في المستقبل.

٦٦. يُعد تحديد ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لاستنتاج المحاسب القانوني أمراً خاضعاً للحكم المهني، وينطوي ذلك على النظر في العلاقة بين تكلفة الحصول على الأدلة وفائدة المعلومات المتحصل عليها. ويستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني ويمارس نزعة الشك المهني في تقييم كمية الأدلة وجودتها، وبالتالي تقييم كفايتها ومناسبتها، لدعم تقرير التأكيد.

الأهمية النسبية

٦٧. ترتبط الأهمية النسبية بالتخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها، وتقييم ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف. وتمارس الأحكام المهنية فيما يتعلق بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، لكنها لا تتأثر بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، فعند استهداف نفس المستخدمين ولتحقيق نفس الغرض، تكون الأهمية النسبية في القيام بارتباط تأكيد معقول هي نفسها في القيام بارتباط تأكيد محدود لأن الأهمية النسبية تعتمد على المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

٦٨. تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، جوهرية إذا كان يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات ذات الصلة التي يتخذها المستخدمون المستهدفون على أساس معلومات الموضوع. ويخضع نظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية لحكمه المهني، ويتأثر ذلك بتصور المحاسب القانوني للمعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وما لم يكن هدف الارتباط هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محددون، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير.

٦٩. يُنظر إلى الأهمية النسبية في سياق العوامل النوعية، وعند الاقتضاء، في سياق العوامل الكمية. ويُعد الوزن النسبي لأهمية العوامل النوعية والكمية عند النظر في الأهمية النسبية في ارتباط معين أمراً خاضعاً للحكم المهني.

٧٠. تتعلق الأهمية النسبية بالمعلومات التي يغطيها تقرير التأكيد الذي يصدره المحاسب القانوني. ولذلك، فعندما يغطي الارتباط بعض جوانب معلومات الموضوع، وليس كلها، يُنظر إلى الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء من معلومات الموضوع الذي يغطيه الارتباط.

خطر الارتباط

٧١. قد يتعذر التعبير بشكل مناسب عن معلومات الموضوع في سياق الموضوع محل الارتباط والضوابط، ولذلك فقد يتم تحريفها، وربما لدرجة جوهرية. ويحدث هذا عندما لا تعكس معلومات الموضوع بشكل صحيح تطبيق الضوابط على قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط.

٧٢. خطر الارتباط هو خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع مُحرّفة بشكل جوهري. ولا يشمل خطر الارتباط، ولا يشير إلى، الأخطار المرتبطة بعمل المحاسب القانوني، مثل الخسارة الناجمة عن الدعاوى القضائية أو سوء السمعة أو الحالات الأخرى الناشئة فيما يتصل بمعلومات موضوع معين.

٧٣. قلّما يمكن إزالة خطر الارتباط بالكليّة أو قلّما يكون مفيداً من حيث التكلفة، ولذلك يكون "التأكيد المعقول" أقل من التأكيد المطلق، نتيجة لعوامل من بينها ما يلي:

- استخدام اختبارات انتقائية.
- القيود الملازمة للرقابة الداخلية.
- حقيقة أن الكثير من الأدلة المتاحة للمحاسب القانوني تكون مقنعة وليست قاطعة.
- استخدام الحكم المهني في جمع الأدلة وتقويمها وتكوين الاستنتاجات بناءً على تلك الأدلة.
- في بعض الحالات، خصائص الموضوع محل الارتباط عند قياسه أو تقويمه مقارنة بالضوابط.

٧٤. وبوجه عام، قد يتمثل خطر الارتباط في المكونات الآتية، رغم أنه ليس بالضرورة أن تكون جميع هذه المكونات حاضرة في جميع ارتباطات التأكيد أو مهمة بالنسبة لها:

(أ) مخاطر لا يؤثر عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر، تتألف بدورها مما يلي:

(١) قابلية احتواء معلومات الموضوع على تحريف جوهري قبل الأخذ في الاعتبار قيام الأطراف المعنية بتطبيق أي من أدوات الرقابة ذات الصلة (الخطر الملازم)؛

(٢) خطر أن التحريف الجوهري الذي يحدث في معلومات الموضوع لن يتم منعه، أو لن يتم اكتشافه وتصحيحه، في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية التي تطبقها الأطراف المعنية (خطر الرقابة)؛

(ب) مخاطر يؤثر عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر، تتألف بدورها مما يلي:

(١) خطر أن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني لن تكتشف التحريف الجوهري (خطر الاكتشاف)؛

(٢) في حالة القيام بارتباط مباشر، المخاطر المرتبطة بقياس المحاسب القانوني أو تقويمه للموضوع محل الارتباط طبقاً للضوابط (خطر القياس أو التقويم).

٧٥. تتأثر درجة صلة كل مكون من هذه المكونات بالارتباط بظروف الارتباط، وخصوصاً:

- طبيعة الموضوع محل الارتباط ومعلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يكون مفهوم خطر الرقابة عندما يتعلق الموضوع محل الارتباط بإعداد معلومات عن أداء المنشأة أكثر فائدة منه عندما يتعلق بمعلومات عن فاعلية أداة رقابة أو وجود حالة مادية.
- ما إذا كان الارتباط الذي يتم تنفيذه ارتباط تأكيد معقول أم ارتباط تأكيد محدود. فعلى سبيل المثال، يقرر المحاسب القانوني غالباً في ارتباطات التأكيد المحدود أن يحصل على الأدلة بوسائل أخرى خلاف اختبار أدوات الرقابة، وفي هذه الحالة قد يكون النظر في خطر الرقابة أقل صلة منه في ارتباط التأكيد المعقول المتعلق بنفس معلومات الموضوع.
- ما إذا كان الارتباط الذي يتم تنفيذه ارتباطاً مباشراً أم ارتباط تصديق. ففي حين أن مفهوم خطر الارتباط ذو صلة بارتباطات التصديق، فإن المفهوم الأوسع نطاقاً لخطر القياس أو التقويم أكثر صلة بالارتباطات المباشرة.

ويُعد النظر في المخاطر أمراً خاضعاً للحكم المهني، وليس أمراً يمكن قياسه بدقة.

طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها

٧٦. تُستخدم عادةً مجموعة من الإجراءات للحصول إما على تأكيد معقول أو تأكيد محدود. وقد تشتمل الإجراءات على ما يلي:

- التقصي؛
- الملاحظة؛
- التوكيد؛
- إعادة الاحتساب؛
- إعادة التنفيذ؛
- الإجراءات التحليلية؛
- الاستفسار.

تتباين طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها من ارتباط لآخر. ففيما يتعلق بالعديد من ارتباطات التأكيد، يمكن من الناحية النظرية أن تكون هناك تباينات لا نهائية في الإجراءات. ولكن عملياً، يصعب الإبلاغ بهذه التباينات بشكل واضح لا لبس فيه.

٧٧. يتطلب كل من التأكيد المعقول والتأكيد المحدود استخدام مهارات وأساليب التأكيد وجمع ما يكفي من الأدلة المناسبة في إطار آلية الارتباط المتكررة والمنهجية التي تشتمل على التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى.

٧٨. يستلزم القيام بارتباط تأكيد معقول:

(أ) تحديد وتقويم مخاطر التحريف الجوهري في الموضوع محل الارتباط، بناءً على فهم الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى؛

(ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر المقيّمة وللتوصل إلى تأكيد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني؛

(ج) تقويم كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في سياق الارتباط والسعي عند اللزوم في ظل الظروف القائمة للحصول على المزيد من الأدلة.

٧٩. تُعد طبيعة الإجراءات الخاصة بجمع ما يكفي من الأدلة المناسبة وتوقيتها ومداها في ارتباط التأكيد المحدود محدودة مقارنة بها في ارتباط التأكيد المعقول. وقد ينص أحد معايير التأكيد الخاص بموضوع ما محل ارتباط، على سبيل المثال، على ضرورة الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لنوع معين من ارتباطات التأكيد المحدود بشكل أساسي من خلال الإجراءات التحليلية والاستفسارات. لكن في حالة عدم وجود معايير تأكيد خاصة بالموضوع محل الارتباط في الأنواع الأخرى لارتباطات التأكيد المحدود، فقد تكون الإجراءات الخاصة بجمع ما يكفي من الأدلة المناسبة، أو لا تكون، إجراءات تحليلية واستفسارات بالأساس وسوف تتباين هذه الإجراءات تبعاً لظروف الارتباط، ولاسيّما الموضوع محل الارتباط والمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون والطرف

القائم بالتكليف، إضافة إلى قيود الوقت والتكلفة ذات الصلة. ويُعد تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها أمراً خاضعاً للحكم المهني وتتباين هذه الأمور من ارتباط لآخر.

٨٠. يستلزم القيام بارتباط تأكيد محدود:

(أ) تحديد المجالات التي من المحتمل أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع، بناءً على فهم الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى؛

(ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة لمعالجة تلك المجالات وللتوصل إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني؛

(ج) تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية للحصول على المزيد من الأدلة إذا نما إلى علم المحاسب القانوني أمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون محرّفة تحريفاً جوهرياً.

كمية الأدلة المتاحة وجودتها

٨١. تتأثر كمية الأدلة المتاحة وجودتها بما يلي:

(أ) خصائص الموضوع محل الارتباط ومعلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يُتوقع الحصول على أدلة أقل موضوعية عندما تكون معلومات الموضوع ذات توجه مستقبلي وليست معلومات تاريخية (انظر الفقرة ٤٠)؛

(ب) ظروف أخرى كما هو الحال عندما لا يتوفر دليل كان من المتوقع بشكل معقول أن يكون موجوداً، على سبيل المثال بسبب توقيت تعيين المحاسب القانوني أو سياسة الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالمنشأة أو عدم كفاية نُظُم المعلومات أو وجود قيد مفروض من الطرف المسؤول.

وعادةً ما تكون الأدلة المتاحة ذات طبيعة مقنعة وليست قاطعة.

٨٢. لا يُعد الاستنتاج غير المعدل مناسباً سواءً لارتباط التأكيد المعقول أو التأكيد المحدود عندما:

(أ) تمنع الظروف المحاسب القانوني من الحصول على الأدلة اللازمة للحد من خطر الارتباط إلى مستوى مناسب؛ أو

(ب) يفرض طرف في الارتباط قيداً يمنع المحاسب القانوني من الحصول على الأدلة اللازمة للحد من خطر الارتباط إلى مستوى مناسب.

تقرير التأكيد

٨٣. يقوم المحاسب القانوني بتكوين استنتاجه على أساس الأدلة المتحصل عليها، ويقدم تقريراً مكتوباً يحتوي على تعبير واضح عن ذلك الاستنتاج المتعلق بمعلومات الموضوع. وتضع معايير التأكيد العناصر الأساسية لتقارير التأكيد.

٨٤. في ارتباط التأكيد المعقول، يُعبَّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المحاسب القانوني بصيغة الإثبات التي تنقل رأي المحاسب القانوني في مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط.

٨٥. فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل مناسب لارتباط التأكيد المعقول:

- "وفي رأينا، فإن المنشأة قد التزمت من جميع الجوانب الجوهرية بالقانون (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو

- "وفي رأينا، فإن القوائم المالية تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للمنشأة كما في [التاريخ] وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للإطار (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بمعلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو

- "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن المنشأة قد التزمت بالقانون (س)، يعبّر من جميع الجوانب الجوهرية عن هذا الالتزام بشكل عادل" أو "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن مؤشرات الأداء الرئيسية معروضة وفقاً للضوابط (س) يعبّر من جميع الجوانب الجوهرية عن هذا العرض بشكل عادل"، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

وفي الارتباط المباشر، يُصاغ استنتاج المحاسب القانوني للتعبير عن الموضوع محل الارتباط والضوابط.

٨٦. في ارتباط التأكيد المحدود، يُعبَّر عن استنتاج المحاسب القانوني بصورة توضح ما إذا كان أمر قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الارتباط المُنفّذ، يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع مُحرّفة تحريفاً جوهرياً، ومثال ذلك النص على أنه "بناءً على الإجراءات المُنفّذة والأدلة المتحصل عليها، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المنشأة لم تلتزم، من جميع الجوانب الجوهرية، بالقانون (س)".

٨٧. قد يختار المحاسب القانوني أسلوباً "موجزاً" أو "مطوّلاً" في إعداد التقارير لتيسير إبلاغ المستخدمين المستهدفين باستنتاجه بفاعلية. وتحتوي التقارير "الموجزة" عادةً على العناصر الأساسية فقط. فيما تحتوي التقارير "المطوّلة" على معلومات وتوضيحات أخرى لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني. وإضافة إلى العناصر الأساسية، فقد تحتوي التقارير المطوّلة أيضاً على وصف تفصيلي لشروط الارتباط والضوابط المستخدمة والنتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط والتفاصيل المتعلقة بمؤهلات وخبرات المحاسب القانوني والأشخاص الآخرين المشاركين في الارتباط والإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية إضافةً إلى التوصيات في بعض الحالات. ويعتمد ذكر أي من هذه المعلومات على أهميتها بالنسبة للمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

٨٨. يتم فصل استنتاج المحاسب القانوني بشكل واضح عن المعلومات أو التوضيحات التي لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني، بما في ذلك أية فقرة للفت الانتباه أو فقرة أمر آخر أو النتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط أو التوصيات أو المعلومات الإضافية المُضمّنة في تقرير التأكيد. وتوضح الصيغة المستخدمة أن فقرة لفت الانتباه أو الأمر الآخر أو النتائج أو التوصيات أو المعلومات الإضافية لا تهدف إلى الانتقاص من استنتاج المحاسب القانوني.

٨٩. يعبر المحاسب القانوني عن استنتاج معدل في الظروف الآتية:

(أ) عندما يوجد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، قيد على النطاق وتأثير الأمر قد يكون جوهرياً. وفي مثل هذه الحالات، يعبر المحاسب القانوني عن استنتاج متحفظ أو يمتنع عن إبداء استنتاجه. وفي بعض الحالات، ينظر المحاسب القانوني في الانسحاب من الارتباط.

(ب) عندما تكون معلومات الموضوع، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، محرفة تحريفاً جوهرياً. وفي مثل هذه الحالات، يعبر المحاسب القانوني عن استنتاج متحفظ أو استنتاج سلبي. وفي تلك الارتباطات المباشرة التي تكون فيها معلومات الموضوع هي استنتاج المحاسب القانوني، ويخلص المحاسب القانوني إلى أن جزءاً من الموضوع محل الارتباط أو كله لا يتوافق من جميع الجوانب الجوهرية مع الضوابط، فإن مثل هذا الاستنتاج يُعد أيضاً استنتاجاً متحفّظاً (أو معارضاً، حسب مقتضى الحال).

٩٠. يُعبَّر عن استنتاج مُتحفّظ عندما لا تكون التأثيرات الفعلية أو المحتملة لأمر ما جوهرية ومنتشرة لدرجة تتطلب التعبير عن استنتاج معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج.

٩١. في حالة اكتشاف عدم استيفاء واحد أو أكثر من الشروط المسبقة لارتباط التأكيد بعد قبول الارتباط، يناقش المحاسب القانوني هذا الأمر مع الأطراف المعنية، ويقرر:

(أ) ما إذا كان من الممكن حل الأمر على نحو يحوز رضاه؛

(ب) ما إذا كان من المناسب الاستمرار في الارتباط؛

(ج) ما إذا كان سيبلغ عن الأمر في تقرير التأكيد وكيفية هذا الإبلاغ في حالة القيام به.

٩٢. إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول الارتباط أن بعض الضوابط أو جميعها غير مناسبة أو أن جزءاً من الموضوع محل الارتباط أو كله غير مناسب للقيام بارتباط تأكيد، ينظر المحاسب القانوني في الانسحاب من الارتباط، إن كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وفي حالة استمرار المحاسب القانوني في الارتباط، فإنه يبدي:

(أ) استنتاجاً مُتحفّظاً أو استنتاجاً معارضاً بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره، عندما يكون من المرجح بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني أن تؤدي الضوابط غير المناسبة أو الموضوع غير المناسب محل الارتباط إلى تضليل المستخدمين المستهدفين؛ أو

(ب) استنتاجاً مُتحفّظاً أو يمتنع عن إبداء استنتاج، في الحالات الأخرى، بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني.

أمور أخرى

مسؤوليات الإبلاغ الأخرى

٩٣. ينظر المحاسب القانوني، حسب شروط الارتباط وظروف الارتباط الأخرى، فيما إذا كان أي أمر قد نما إلى علمه ويلزم أن يُبلغ به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم أو الطرف القائم بالتكليف أو المكلفين بالحوكمة أو أي أشخاص آخرين.

التوثيق

٩٤. يوفر توثيق أعمال الارتباط سجلاً بأساس إعداد تقرير التأكيد عند إعداد هذا التوثيق في الوقت المناسب وعندما يكون كافياً ومناسباً لتمكين أي محاسب قانوني ذي خبرة لم تكن له صلة سابقة بالارتباط من فهم ما يلي:

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بمعايير التأكيد ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي تظهر أثناء الارتباط، والاستنتاجات المتوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة المُتخذة في التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٩٥. يشمل توثيق أعمال الارتباط كيفية قيام المحاسب القانوني بمعالجة أي عدم اتساق قام بتحديده بين المعلومات والاستنتاج النهائي للمحاسب القانوني بشأن كل أمر من الأمور المهمة.

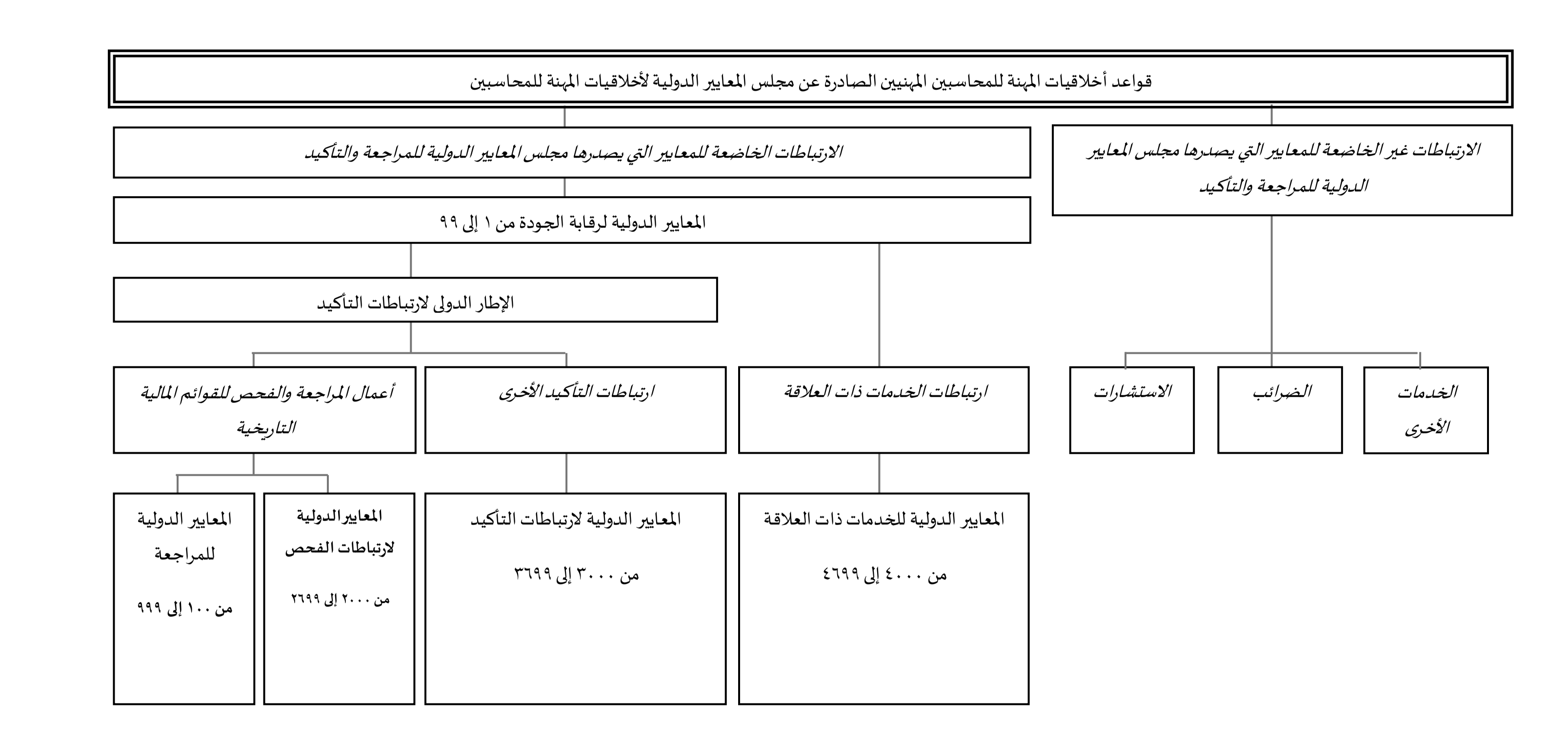
إساءة استخدام اسم المحاسب القانوني

٩٦. تكون للمحاسب القانوني علاقة بالموضوع محل الارتباط، أو بمعلومات الموضوع ذات الصلة، عندما يعد المحاسب القانوني تقريراً عن المعلومات المتعلقة بالموضوع محل الارتباط أو يوافق على استخدام اسمه في سياق مهني مع ذلك الموضوع محل الارتباط أو مع معلومات الموضوع ذات الصلة. وإذا لم تكن للمحاسب القانوني علاقة على هذا النحو، لا تستطيع الأطراف الثالثة تحميل المحاسب القانوني أية مسؤولية. وإذا علم المحاسب القانوني أن طرفاً ما يسيء استخدام اسمه فيما يتصل بموضوع ما محل ارتباط، أو فيما يتصل بمعلومات الموضوع ذات الصلة، فيجب على المحاسب القانوني أن يطلب من ذلك الطرف الامتناع عن القيام بذلك. وينظر المحاسب القانوني أيضاً في الخطوات الأخرى التي يلزم اتخاذها، مثل إبلاغ أي مستخدمين يعرفهم بهذا الاستخدام غير السليم لاسمه أو طلب المشورة القانونية.

الملحق الأول

إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد وعلاقتها ببعضها وبقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين

يوضح هذا الملحق نطاق الإصدارات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، وعلاقتها ببعضها وبقواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين.



الملحق الثاني

ارتباطات التصديق والارتباطات المباشرة

يوضح هذا الملحق الاختلافات بين ارتباط التصديق والارتباط المباشر.

١. في ارتباط التصديق، يقوم القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، الذي يكون شخصاً آخر خلاف المحاسب القانوني، بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وتكون مخرجات ذلك معلومات الموضوع. وقد يتعذر التعبير بشكل مناسب عن معلومات الموضوع في سياق الموضوع محل الارتباط والضوابط، ولذلك فقد يتم تحريفها، وربما لدرجة جوهرية. ويتمثل دور المحاسب القانوني في ارتباط التصديق في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للتعبير عن استنتاج بشأن ما إذا كانت معلومات الموضوع، التي أعدها القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، خالية من التحريف الجوهري.

٢. في الارتباط المباشر، يقوم المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط ويعرض المعلومات الناتجة المتعلقة بالموضوع كجزء من تقرير التأكيد أو في ملحق مرفق به. ويتناول استنتاج المحاسب القانوني في الارتباط المباشر المخرجات المقرر عنها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. وفي بعض الارتباطات المباشرة، يكون استنتاج المحاسب القانوني هو معلومات الموضوع أو جزء منها. وبناءً على الموضوع محل الارتباط:

(أ) يمكن أن تكون مخرجات القياس أو التقويم في الارتباط المباشر مشابهة لتقرير أو بيان أعده القائم بالقياس أو القائم بالتقويم في ارتباط تصديق. ولكن في ظروف أخرى، يمكن أن يتم النص على المخرجات، التي هي معلومات الموضوع، في وصف النتائج وأساس استنتاج المحاسب القانوني في تقرير تأكيد مطوّل؛

(ب) قد يستخدم المحاسب القانوني البيانات التي قام آخرون بجمعها. فعلى سبيل المثال، قد تكون البيانات مأخوذة من نظام معلومات يقوم بصونه الطرف المسؤول.

٣. إضافة إلى قياس الموضوع محل الارتباط أو تقويمه، يستخدم المحاسب القانوني أيضاً في الارتباط المباشر مهارات وأساليب التأكيد للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للتعبير عن استنتاج بشأن ما إذا كانت معلومات الموضوع محرّفة تحريفاً جوهرياً. وقد يحصل المحاسب القانوني على تلك الأدلة بالتوازي مع قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط، وقد يحصل عليها أيضاً قبل ذلك القياس أو التقويم أو بعده.

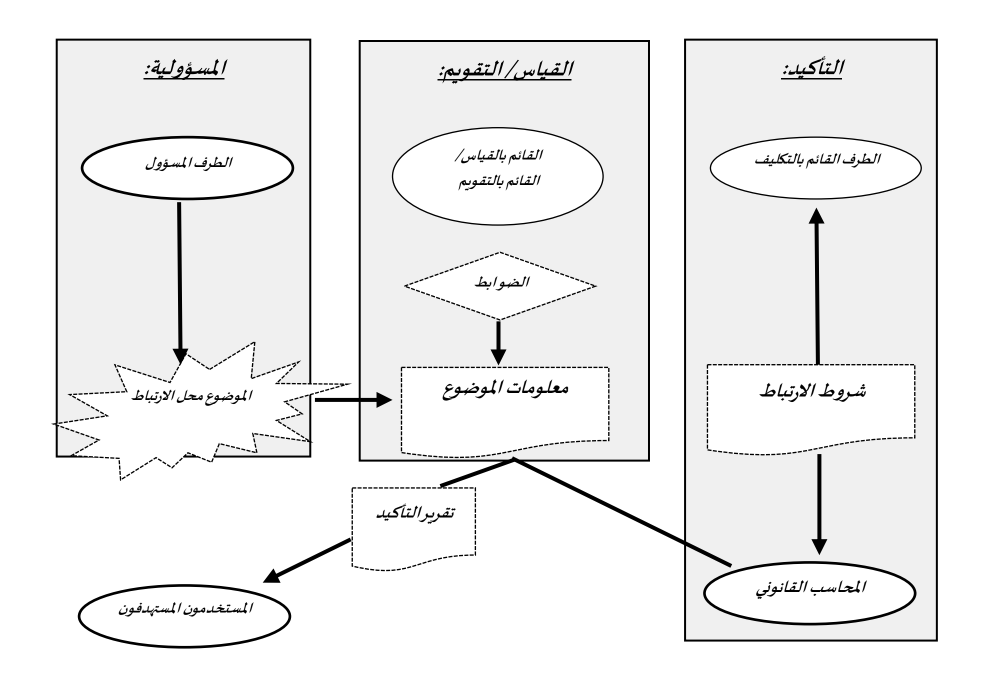
٤. تكمن قيمة الارتباط المباشر في الجمع بين:

استقلال المحاسب القانوني عن الموضوع محل الارتباط والطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول، بغض النظر عن عدم استقلال المحاسب القانوني عن معلومات الموضوع بسبب قيامه بإعدادها؛

مهارات وأساليب التأكيد المستخدمة عند قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط، مما يؤدي إلى تراكم أدلة تتشابه مع أدلة ارتباطات التصديق في كميتها وجودتها. وهذا الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة هو ما يميز القيام بارتباط مباشر عن مجرد القيام بأعمال تجميع. وتوضيحاً لهذه النقطة، فإنه إذا كان هناك محاسب قانوني يقوم بتجميع بيانات لقائمة غازات الاحتباس الحراري لإحدى المنشآت، فإن المحاسب القانوني لن يقوم على سبيل المثال باختبار معايرة أجهزة الرصد. أمّا في الارتباط المباشر، فإن المحاسب القانوني سيقوم، عند الاقتضاء، إما بمعايرة أجهزة الرصد كجزء من آلية القياس، أو اختبار أعمال معايرة أجهزة الرصد التي نفذها آخرون بنفس القدر كما لو كان الارتباط ارتباط تصديق.

الملحق الثالث

الأطراف في ارتباط التأكيد



١. تحتوي جميع ارتباطات التأكيد على ثلاثة أطراف على الأقل، هي: الطرف المسؤول والمحاسب القانوني والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على ظروف الارتباط، قد يوجد أيضاً دور مستقل للقائم بالقياس أو القائم بالتقويم أو الطرف القائم بالتكليف.

٢. يوضح الشكل أعلاه كيفية تعلق الأدوار الآتية بارتباط التأكيد:

الطرف المسؤول هو المسؤول عن الموضوع محل الارتباط.

يستخدم القائم بالقياس أو القائم بالتقويم الضوابط لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط بما يؤدي للتوصل إلى معلومات الموضوع.

يتفق الطرف القائم بالتكليف مع المحاسب القانوني على شروط الارتباط.

يحصل المحاسب القانوني على ما يكفي من الأدلة المناسبة للتعبير عن استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع.

يتخذ المستخدمون المستهدفون قراراتهم على أساس معلومات الموضوع. المستخدمون المستهدفون هم الأفراد أو المنشآت أو مجموعات الأفراد والمنشآت الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد.

٣. يمكن رصد الملاحظات الآتية فيما يتعلق بهذه الأدوار:

- يحتوي كل ارتباط تأكيد على الأقل على طرف مسؤول ومستخدمين مستهدفين إضافة إلى المحاسب القانوني.
- لا يمكن أن يكون المحاسب القانوني هو الطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف أو أحد المستخدمين المستهدفين.
- في الارتباط المباشر، يكون المحاسب القانوني هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- في ارتباط التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول، أو شخص آخر، غير المحاسب القانوني، هو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.

- متى قام المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، كان الارتباط ارتباطاً مباشراً. ولا يمكن تغيير صفة ذلك الارتباط إلى ارتباط تصديق عن طريق تحمل طرف آخر المسؤولية عن القياس أو التقويم، على سبيل المثال عن طريق قيام الطرف المسؤول بإرفاق بيان بمعلومات الموضوع يقر فيه بتحمله المسؤولية عن المعلومات.

- يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو الطرف القائم بالتكليف.

- في العديد من ارتباطات التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والطرف القائم بالتكليف. ومن أمثلة ذلك أن تقوم المنشأة بتكليف محاسب قانوني لتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن تقرير أعدته عن ممارسات الاستدامة الخاصة بها. ومن الأمثلة التي يختلف فيها الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو القائم بالتقويم ما يكون عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن تقرير أعدته جهة حكومية عن ممارسات الاستدامة في شركة خاصة.

- في ارتباط التصديق، يقدم عادةً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم للمحاسب القانوني إفادة مكتوبة عن معلومات الموضوع. وفي بعض الحالات، قد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على الحصول على مثل تلك الإفادة، على سبيل المثال عندما لا يكون الطرف القائم بالتكليف هو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.

- يمكن أن يكون الطرف المسؤول أحد المستخدمين المستهدفين، ولكنه لا يكون المستخدم الوحيد.

- قد يكون الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والمستخدمون المستهدفون من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة. ومن أمثلة الحالة الثانية، أن يطلب المجلس الإشرافي في هيكل تنظيمي لمنشأة تحتوي على مجلس من مستويين الحصول على تأكيد بشأن المعلومات المقدمة من المجلس التنفيذي لتلك المنشأة. ويلزم النظر إلى العلاقة بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والمستخدمين المستهدفين في سياق كل ارتباط بعينه وقد تختلف هذه العلاقة عن التسلسل التقليدي المحدد للمسؤوليات. فعلى سبيل المثال، قد تكلّف الإدارة العليا للمنشأة (المستخدم المستهدف) أحد المحاسبين القانونيين بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن جانب معين من أنشطة المنشأة يتولى المسؤولية المباشرة عنه مستوى أدنى من المستويات الإدارية (الطرف المسؤول)، لكن المسؤولية النهائية عنه ترجع إلى الإدارة العليا.

- يمكن أن يكون الطرف القائم بالتكليف، الذي لا يكون في ذات الوقت الطرف المسؤول، هو المستخدم المستهدف.

٤. قد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن:

   - الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
   - معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
   - بيان مقدم من الطرف المعني.

٥. يجوز أن يتفق المحاسب القانوني والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ معايير التأكيد على أحد الارتباطات عندما لا يكون هناك مستخدمون مستهدفون سوى الطرف المسؤول لكن شريطة الوفاء بجميع المتطلبات الأخرى لمعايير التأكيد. وفي مثل هذه الحالات، يشتمل تقرير المحاسب القانوني على إفادة بقصر استخدام التقرير على الطرف المسؤول.

الملحق الرابع

تصنيف الموضوعات محل الارتباط

يحتوي الجدول الوارد أدناه على تصنيف لمجموعة الموضوعات المحتمل أن تكون محل ارتباط موضحة ببعض الأمثلة. وتوجد بعض الأصناف التي لم تُذكر لها أي أمثلة نظراً لأنه من غير المرجح أن تُنفذ ارتباطات تأكيد فيما يتعلق بالمعلومات في هذه الأصناف. وليس بالضرورة أن يكون هذا التصنيف كاملاً، وليس بالضرورة أيضاً أن تستبعد هذه الأصناف بعضها بعضاً، وقد تحتوي بعض الموضوعات محل الارتباطات أو بعض معلومات الموضوعات على مكونات تقع في أكثر من صنف واحد، فعلى سبيل المثال يُرجّح أن يحتوي إعداد التقارير المتكاملة وإعداد التقارير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على معلومات تاريخية وأخرى ذات توجه مستقبلي ومعلومات مالية وأخرى غير مالية، على السواء. وفي بعض الحالات، تكون الأمثلة هي معلومات الموضوع، وفي حالات أخرى تكون الموضوع محل الارتباط أو مجرد إشارة إلى نوع السؤال الذي يمكن أن تساعد المعلومات في الإجابة عليه، وذلك حسب الخيار الذي يكون أكثر دلالة على المعنى في ظل الظروف.

معلومات عن:		معلومات تاريخية	معلومات ذات توجه مستقبلي
أمور مالية	الأداء المالي	القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق	• التدفقات النقدية المتنبأ بها/المتوقعة
	المركز المالي		• المركز المالي المتنبأ به/المتوقع
أمور غير مالية	الأداء غير المالي كاستخدام الموارد/ القيمة المحققة مقابل المال المدفوع	• قائمة غازات الاحتباس الحراري • تقرير الاستدامة • مؤشرات الأداء الرئيسية • بيان عن الاستخدام الفعال للموارد • بيان عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع • التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات	• الانخفاضات المتوقعة في الانبعاثات نتيجة استخدام تقنية جديدة، أو احتجاز غازات الاحتباس الحراري عن طريق زراعة الأشجار. • التصريح بأن إجراءً مقترحاً سيحقق قيمة مقابل المال المدفوع
	الوضع غير المالي	• وصف نظام/آلية على النحو الذي يتم تطبيقه/تطبيقها به في نقطة زمنية • الخصائص المادية، كحجم عقار مستأجر مثلاً	
نظام/ آلية	الوصف	• وصف نظام الرقابة الداخلية	
	التصميم	• تصميم أدوات الرقابة في منشأة خدمية	• تصميم أدوات الرقابة المقترحة لآلية إنتاج وشيكة

معلومات عن:		معلومات تاريخية	معلومات ذات توجه مستقبلي
	التشغيل/ الأداء	• الفاعلية التشغيلية لإجراءات تعيين الموظفين وتدريبهم	
الجوانب السلوكية	الالتزام	• التزام المنشأة على سبيل المثال بتعهدات متعلقة بقرض أو بمتطلبات نظامية أو تنظيمية محددة	
	السلوك البشري	• تقويم فاعلية لجان المراجعة	
	غير ذلك	• ملاءمة حزمة برمجيات للغرض منها	

مسرد المصطلحات[١]

(يناير ٢٠١٧)

Access controls—Procedures designed to restrict access to on-line terminal devices, programs and data. Access controls consist of “user authentication” and “user authorization.” “User authentication” typically attempts to identify a user through unique logon identifications, passwords, access cards or biometric data. “User authorization” consists of access rules to determine the computer resources each user may access. Specifically, such procedures are designed to prevent or detect:	*أدوات الرقابة على الوصول*: إجراءات مصممة لتقييد الوصول إلى الأجهزة الطرفية المتصلة والبرامج والبيانات. وتتألف أدوات الرقابة على الوصول من "مصادقة المستخدم" و "تخويل المستخدم". ويُقصد بمصطلح "مصادقة المستخدم" -عادةً- محاولة تحديد هوية المستخدم، من خلال تعريفات دخول أو كلمات مرور أو بطاقات وصول أو بيانات حيوية فريدة. ويتألف "تخويل المستخدم" من قواعد وصول لتحديد موارد الحاسب التي يمكن أن يصل إليها كل مستخدم على حده. ويتم تصميم تلك الإجراءات على وجه الخصوص لمنع أو اكتشاف ما يلي:
• Unauthorized access to on-line terminal devices, programs and data;	• وصول غير مصرح به إلى الأجهزة الطرفية المتصلة والبرامج والبيانات؛
• Entry of unauthorized transactions;	• إدخال معاملات غير مصرح بها؛
• Unauthorized changes to data files;	• عمل تغييرات غير مصرح بها في ملفات البيانات؛
• The use of computer programs by unauthorized personnel; and	• استخدام برامج حاسب من قبل عاملين غير مصرح لهم بذلك؛
• The use of computer programs that have not been authorized.	• استخدام برامج حاسب غير مصرح بها.
*Accounting estimate—An approximation of a monetary amount in the absence of a precise means of measurement. This term is used for an amount measured at fair value where there is estimation uncertainty, as well as for other amounts that require estimation. Where ISA 540[2] addresses only accounting	**التقدير المحاسبي*: تقدير تقريبي لمبلغ نقدي، في ظل غياب وسائل قياس دقيقة. ويُستخدم هذا المصطلح لمبلغ تم قياسه بالقيمة العادلة حيث يوجد عدم تأكد محيط بالتقدير، ويُستخدم أيضاً للمبالغ الأخرى التي تتطلب إجراء تقدير. وفي المواضع التي يقتصر فيها معيار المراجعة (٥٤٠)[٢] على تناول

١

* Denotes a term defined in the ISAs	* للإشارة إلى مصطلح مُعرّف في المعايير الدولية للمراجعة
† Denotes a term defined in ISQC ١	† للإشارة إلى مصطلح مُعرّف في المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)
١ In the case of public sector engagements, the terms in this glossary should be read as referring to their public sector equivalents. Where accounting terms have not been defined in the pronouncements of the International Auditing and Assurance Standards Board, reference should be made to the Glossary of Terms published by the International Accounting Standards Board.	في حالة الارتباطات الخاصة بالقطاع العام، يجب قراءة المصطلحات الواردة في هذا المسرد على أنها تشير إلى ما يقابلها في القطاع العام. ومتى لم يرد تعريف لمصطلحات المحاسبة في إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، فينبغي الرجوع إلى مسرد المصطلحات المنشور من قبل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.

٢

English	العربية
estimates involving measurement at fair value, the term "fair value accounting estimates" is used.	التقديرات المحاسبية التي تشمل القياس بالقيمة العادلة، يُستخدم مصطلح "التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة".
**Accounting records*—The records of initial accounting entries and supporting records, such as checks and records of electronic fund transfers; invoices; contracts; the general and subsidiary ledgers, journal entries and other adjustments to the financial statements that are not reflected in formal journal entries; and records such as work sheets and spreadsheets supporting cost allocations, computations, reconciliations and disclosures.	**السجلات المحاسبية*: سجلات القيود المحاسبية الأولية والسجلات الداعمة مثل الشيكات وسجلات تحويل الأموال إلكترونياً والفواتير والعقود ودفتر الاستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد والقيود في دفاتر اليومية والتعديلات الأخرى على القوائم المالية التي لم تعكسها قيود اليومية والسجلات مثل أوراق العمل وجداول البيانات الداعمة لتخصيص التكلفة والعمليات الحسابية والمطابقات والإفصاحات.
Agreed-upon procedures engagement—An engagement in which an auditor is engaged to carry out those procedures of an audit nature to which the auditor and the entity and any appropriate third parties have agreed and to report on factual findings. The recipients of the report form their own conclusions from the report by the auditor. The report is restricted to those parties that have agreed to the procedures to be performed since others, unaware of the reasons for the procedures may misinterpret the results.	*ارتباط الإجراءات المتفق عليها*: ارتباط يتم بموجبه تكليف المراجع بأداء تلك الإجراءات التي لها طبيعة المراجعة، والتي تم الاتفاق عليها بين المراجع والمنشأة وأي أطراف ثالثة معنية، وبإعداد تقرير عن الحقائق المكتشفة. ويُكوّن مستلمو التقرير الاستنتاجات الخاصة بهم من تقرير المراجع. ولا يُقدم التقرير إلا للأطراف التي اتفقت على الإجراءات التي سيتم تنفيذها، نظراً لأن الآخرين غير المدركين لأسباب الإجراءات قد يُسيئون تفسير النتائج.
**Analytical procedures*—Evaluations of financial information through analysis of plausible relationships among both financial and non-financial data. Analytical procedures also encompass such investigation as is necessary of identified fluctuations or relationships that are inconsistent with other relevant information or that differ from expected values by a significant amount.	**الإجراءات التحليلية*: عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير.
Annual report—A document, or combination of documents, prepared typically on an annual basis by management or those charged with governance in accordance with law, regulation or custom, the purpose of which is to provide owners (or similar stakeholders) with information on the entity's operations and the entity's financial results and financial position as set out in the financial statements. An annual report contains or accompanies the financial statements and the auditor's report thereon and usually includes information about the entity's developments, its future outlook and risks and uncertainties, a statement by the entity's governing body, and reports covering governance matters.	*التقرير السنوي*: مستند، أو مجموعة من المستندات، تعدها عادةً بشكل سنوي الإدارة أو المكلفون بالحوكمة طبقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأعراف، ويتمثل الغرض منها في تزويد الملاك (أو أصحاب مصلحة مماثلين) بمعلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي كما هو موضح في القوائم المالية. ويتضمن التقرير السنوي، أو تُرفق به، القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها، ويشتمل عادةً على معلومات عن التطورات التي شهدتها المنشأة، وآفاقها ومخاطرها وحالات عدم التأكد المرتبطة بها في المستقبل، وبيان من الهيئة الحاكمة للمنشأة، وتقارير تتناول المسائل المتعلقة بالحوكمة.

English	العربية
ISA ٥٤٠, *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures*	معيار المراجعة (٥٤٠)، *"مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"*.

Anomaly—A misstatement or deviation that is demonstrably not representative of misstatements or deviations in a population.	******حالة شاذة*: تحريف أو انحراف لا يمثل بشكل جليّ التحريفات أو الانحرافات الموجودة في مجتمع عينة ما.
Applicable criteria (in the context of ISAE 3410[3]*)*—The criteria used by the entity to quantify and report its emissions in the GHG statement.	*الضوابط المنطبقة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد ٣٤١٠*[٣]*)*: هي الضوابط التي تستخدمها المنشأة لقياس انبعاثاتها والتقرير عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
Applicable criteria (in the context of ISAE 3420[4]*)*—The criteria used by the responsible party when compiling the pro forma financial information. Criteria may be established by an authorized or recognized standard-setting organization or by law or regulation. Where established criteria do not exist, they will be developed by the responsible party.	*الضوابط المنطبقة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠)*[٤]*)*:الضوابط التي يستخدمها الطرف المسؤول عند تجميع المعلومات المالية التصورية. وقد تكون الضوابط مفروضة من قبل جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير أو مفروضة بموجب نظام أو لائحة. وعندما لا توجد ضوابط مفروضة، فإن الطرف المسؤول هو من يقوم بوضعها.
**Applicable financial reporting framework*—The financial reporting framework adopted by management and, where appropriate, those charged with governance in the preparation of the financial statements that is acceptable in view of the nature of the entity and the objective of the financial statements, or that is required by law or regulation. In the context of ISRS 4410 (Revised),[5] reference is to the financial information, rather than to the financial statements.	**إطار التقرير المالي المنطبق*: إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لإعداد القوائم المالية والذي يكون مقبولاً في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من القوائم المالية، أو هو ذلك الإطار الذي تفرضه الأنظمة أو اللوائح. وفي سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)،[٥] تكون الإشارة إلى المعلومات المالية، وليس القوائم المالية.
The term "fair presentation framework" is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework and:	ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:
(a) Acknowledges explicitly or implicitly that, to achieve fair presentation of the financial statements, it may be necessary for management to provide disclosures beyond those specifically required by the framework; or	(أ) يقرّ، صراحةً أو ضمناً، أنه لتحقيق عرض عادل للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو

٣

ISAE ٣٤١٠, *Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements*	معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) *"ارتباطات التأكيد المتعلقة بقوائم غازات الاحتباس الحراري"*

٤

ISAE ٣٤٢٠, *Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus*	معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠) *"ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المضمّنة في نشرات الاكتتاب"*

٥

ISRS ٤٤١٠ (Revised), *Compilation Engagements*	معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) *"ارتباطات التجميع"*

(b) Acknowledges explicitly that it may be necessary for management to depart from a requirement of the framework to achieve fair presentation of the financial statements. Such departures are expected to be necessary only in extremely rare circumstances.	(ب) يقر صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية.
The term "compliance framework" is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework, but does not contain the acknowledgements in (a) or (b) above.	ويستخدم مصطلح "إطار الالتزام" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، دون أن يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (أ) و(ب) أعلاه.
Application controls in information technology— Manual or automated procedures that typically operate at a business process level. Application controls can be preventative or detective in nature and are designed to ensure the integrity of the accounting records. Accordingly, application controls relate to procedures used to initiate, record, process and report transactions or other financial data.	*أدوات الرقابة على التطبيقات في مجال تقنية المعلومات*: إجراءات يدوية أو آلية تعمل -عادةً- على أحد مستويات آليات الأعمال. ويمكن لأدوات الرقابة على التطبيقات أن تكون وقائية أو كاشفة بطبيعتها، وهي تُصمم لضمان سلامة السجلات المحاسبية. وهكذا، فإن أدوات الرقابة على التطبيقات تتعلق بالإجراءات المستخدمة لإنشاء المعاملات أو البيانات المالية الأخرى وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها.
**Applied criteria (in the context of ISA 810 (Revised)*[6]*)*—The criteria applied by management in the preparation of the summary financial statements.	**الضوابط المطبقة (في سياق معيار المراجعة (٨١٠)*[٦]*)*: الضوابط التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية الملخصة.
**Appropriateness (of audit evidence)*—The measure of the quality of audit evidence; that is, its relevance and its reliability in providing support for the conclusions on which the auditor's opinion is based.	**مناسَبة (أدلة المراجعة)*: مقياس لجودة أدلة المراجعة؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.
**Arm's length transaction*—A transaction conducted on such terms and conditions as between a willing buyer and a willing seller who are unrelated and are acting independently of each other and pursuing their own best interests.	**معاملة على أساس تجاري*: معاملة تبرم طبقاً لشروط وأحكام بين مشترٍ وبائع تتوفر لديهما الرغبة في التعامل ولا تربطهما أية علاقة، ويتصرفان بشكل مستقل عن بعضهما ويسعيان لتحقيق مصالحهما على أفضل وجه.
**Assertions*—Representations by management, explicit or otherwise, that are embodied in the financial statements, as used by the auditor to consider the different types of potential misstatements that may occur. In the context of ISAE 3410, assertions are defined as representations by the entity, explicit or otherwise, that are embodied in the GHG statement, as used by the practitioner to consider the different types of potential misstatements that may occur.	* *الإقرارات*: إفادات تدلي بها الإدارة، سواءً أكانت صريحة أو غير ذلك، وتكون مُضمَّنة في القوائم المالية، كالتي يستخدمها المراجع للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث. وفي سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠)، تُعرّف الإقرارات بأنها إفادات تدلي بها الإدارة، سواءً أكانت صريحة أو غير ذلك، وتكون مُضمَّنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري، كالتي يستخدمها المحاسب القانوني للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث.

٦

ISA ٨١٠ (Revised), *Engagements to Report on Summary Financial Statements*	معيار المراجعة (٨١٠) *"ارتباطات لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة"*

Assess—Analyze identified risks of material misstatement to conclude on their significance. "Assess," by convention, is used only in relation to risk. (also see *Evaluate*)	*يقيّم*: يحلل مخاطر التحريف الجوهري التي يتم تحديدها لاستنتاج مدى أهميتها. ولا يُستخدم لفظ "يقيم"، حسبما هو متعارف عليه، إلا فيما يتعلق بالخطر. (انظر كذلك *يُقوّم*)
Association—(see *Auditor association with financial information*)	*العلاقة*: (*انظر علاقة المراجع بالمعلومات المالية*).
*†*Assurance*—(see *Reasonable assurance*)	*†*تأكيد*: (انظر *التأكيد المعقول*)
Assurance engagement—An engagement in which a practitioner aims to obtain sufficient appropriate evidence in order to express a conclusion designed to enhance the degree of confidence of the intended users other than the responsible party about the subject matter information (that is, the outcome of the measurement or evaluation of an underlying subject matter against criteria). Each assurance engagement is classified on two dimensions:	*ارتباط التأكيد*: ارتباط يهدف فيه المحاسب القانوني إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع (أي نتيجة تقويم أو قياس موضوع ما محل ارتباط مقارنة بالضوابط). ويُصنّف كل ارتباط تأكيد تبعاً لبُعدين اثنين:
(1) Either a reasonable assurance engagement or a limited assurance engagement:	(١) إما أنه ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود:
a. Reasonable assurance engagement—An assurance engagement in which the practitioner reduces engagement risk to an acceptably low level in the circumstances of the engagement as the basis for the practitioner's conclusion. The practitioner's conclusion is expressed in a form that conveys the practitioner's opinion on the outcome of the measurement or evaluation of the underlying subject matter against criteria.	أ. ارتباط التأكيد المعقول: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتقليص خطر الارتباط إلى مستوى منخفض بشكل يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ليكون الأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويُعبَّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المحاسب القانوني بصورة تنقل رأي المحاسب القانوني في نتيجة قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.
b. Limited assurance engagement—An assurance engagement in which the practitioner reduces engagement risk to a level that is acceptable in the circumstances of the engagement but where that risk is greater than for a reasonable assurance engagement as the basis for expressing a conclusion in a form that conveys whether, based on the procedures performed and evidence obtained, a matter(s) has come to the practitioner's attention to cause the practitioner to believe the subject matter information is materially misstated. The nature, timing and extent of procedures performed in a limited assurance engagement is limited compared with	ب. ارتباط التأكيد المحدود: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتقليص خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن يكون هذا الخطر أكبر مما هو عليه في ارتباط التأكيد المعقول، ليكون الأساس لإبداء استنتاج بصورة تنقل، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع الارتباط مُحرّفة بشكل جوهري. وتكون الإجراءات المنفذة في إطار ارتباط التأكيد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداها مقارنة بما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول ولكن يتم التخطيط لها

that necessary in a reasonable assurance engagement but is planned to obtain a level of assurance that is, in the practitioner's professional judgment, meaningful. To be meaningful, the level of assurance obtained by the practitioner is likely to enhance the intended users' confidence about the subject matter information to a degree that is clearly more than inconsequential.	للحصول على مستوى من التأكيد يكون بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدياً، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في المعلومات موضوع الارتباط إلى درجة تتجاوز بشكل واضح كونها معلومات غير مهمة.
(2) Either an attestation engagement or a direct engagement:	(٢) إما أنه ارتباط تصديق أو ارتباط مباشر:
a. Attestation engagement—An assurance engagement in which a party other than the practitioner measures or evaluates the underlying subject matter against the criteria. A party other than the practitioner also often presents the resulting subject matter information in a report or statement. In some cases, however, the subject matter information may be presented by the practitioner in the assurance report. In an attestation engagement, the practitioner's conclusion addresses whether the subject matter information is free from material misstatement. The practitioner's conclusion may be phrased in terms of:	أ. ارتباط التصديق: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويعرض غالباً أيضاً طرف آخر خلاف المحاسب القانوني المعلومات الناتجة بشأن الموضوع في صورة تقرير أو بيان. لكن في بعض الحالات قد يقوم المحاسب القانوني بعرض معلومات الموضوع في تقرير التأكيد. وفي ارتباط التصديق، يتناول استنتاج المحاسب القانوني ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري. ويمكن صياغة استنتاج المحاسب القانوني للتعبير عن:
i. The underlying subject matter and the applicable criteria;	١. الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
ii. The subject matter information and the applicable criteria; or	٢. معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
iii. A statement made by the appropriate party(ies).	٣. بيان مقدم من الأطراف المعنية.
b. Direct engagement—An assurance engagement in which the practitioner measures or evaluates the underlying subject matter against the applicable criteria and the practitioner presents the resulting subject matter information as part of, or accompanying, the assurance report. In a direct engagement, the practitioner's conclusion addresses the reported outcome of the	ب. الارتباط المباشر: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة ويعرض المحاسب القانوني المعلومات الناتجة المتعلقة بالموضوع كجزء من تقرير التأكيد أو في ملحق مرفق به. وفي الارتباط المباشر، يتناول استنتاج المحاسب القانوني النتيجة المعلن عنها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

measurement or evaluation of the underlying subject matter against the criteria.	
Assurance engagement risk—The risk that the practitioner expresses an inappropriate conclusion when the subject matter information is materially misstated.	*خطر ارتباط التأكيد*: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري.
Assurance skills and techniques—Those planning, evidence gathering, evidence evaluation, communication and reporting skills and techniques demonstrated by an assurance practitioner that are distinct from expertise in the underlying subject matter of any particular assurance engagement or its measurement or evaluation.	*مهارات وأساليب التأكيد*: مهارات وأساليب التخطيط وجمع الأدلة وتقويمها والاتصال وإعداد التقارير التي يتمتع بها المحاسب القانوني المنفذ لارتباط التأكيد والتي تكون مختلفة عن الخبرة في الموضوع الأساس لأي ارتباط تأكيد بعينه أو قياسه أو تقويمه.
**Audit documentation*—The record of audit procedures performed, relevant audit evidence obtained, and conclusions the auditor reached (terms such as "working papers" or "workpapers" are also sometimes used).	**توثيق أعمال المراجعة*: سجل إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأدلة المراجعة الملائمة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع (يُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").
**Audit evidence*—Information used by the auditor in arriving at the conclusions on which the auditor's opinion is based. Audit evidence includes both information contained in the accounting records underlying the financial statements and other information. (See *Sufficiency of audit evidence* and *Appropriateness of audit evidence*.)	** أدلة المراجعة*: معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبنى رأيه على أساسها. وتتضمن أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية والتي أعدت -في ضوئها- القوائم المالية والمعلومات الأخرى. (انظر كفاية أدلة المراجعة ومناسبة أدلة المراجعة).
**Audit file*— One or more folders or other storage media, in physical or electronic form, containing the records that comprise the audit documentation for a specific engagement.	**ملف المراجعة*: مجلد واحد أو أكثر، أو أي وسائط تخزين أخرى -في شكل مادي أو إلكتروني- تحتوي على السجلات التي تشكل توثيق أعمال المراجعة لارتباط محدد.
*†*Audit firm*—(see *Firm*)	**†مكتب المراجعة*: (*انظر المكتب*)
**Audit opinion*—(see *Modified opinion and Unmodified opinion*)	**رأي المراجعة*: (*انظر الرأي المعدل والرأي غير المعدل*).
**Audit risk*—The risk that the auditor expresses an inappropriate audit opinion when the financial statements are materially misstated. Audit risk is a function of the risks of material misstatement and detection risk.	**خطر المراجعة*: خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري. ويعد خطر المراجعة دالة على مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.
**Audit sampling (sampling)*—The application of audit procedures to less than 100% of items within a population of audit relevance such that all sampling units have a chance of selection in order to provide the auditor with a reasonable basis on which to draw conclusions about the entire population.	**العينات في المراجعة (اختيار العينة)*: تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من ١٠٠% من البنود داخل مجتمع عينة ذي أهمية للمراجعة، بحيث يتاح لجميع وحدات العينة فرصة لاختيارها، بهدف توفير أساس معقول للمراجع لاستخلاص استنتاجاته عن مجتمع العينة بالكامل.

**Audited financial statements (in the context of ISA 810 (Revised))*—Financial statements[7] audited by the auditor in accordance with ISAs, and from which the summary financial statements are derived.	**القوائم المالية المُراجعة (في سياق معيار المراجعة (٨١٠)):* قوائم مالية[٧] قام المراجع بمراجعتها طبقاً لمعايير المراجعة، وتُشتق منها القوائم المالية الملخصة.
**Auditor*—"Auditor" is used to refer to the person or persons conducting the audit, usually the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm. Where an ISA expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term "engagement partner" rather than "auditor" is used. "Engagement partner" and "firm" are to be read as referring to their public sector equivalents where relevant.	**المراجع*: يُستخدم مصطلح "المراجع" للإشارة إلى الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون المراجعة، وهو -عادةً- الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. ومتى كان هناك معيار مراجعة ما يهدف صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بمتطلب أو مسؤولية ما، استُخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المراجع". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.
Auditor association with financial information—An auditor is associated with financial information when the auditor attaches a report to that information or consents to the use of the auditor's name in a professional connection.	*علاقة المراجع بالمعلومات المالية:* تكون للمراجع علاقة بالمعلومات المالية عند قيامه بإرفاق تقرير بتلك المعلومات، أو موافقته على استخدام اسمه في اتصال مهني.
**Auditor's expert*—An individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the auditor to assist the auditor in obtaining sufficient appropriate audit evidence. An auditor's expert may be either an auditor's internal expert (who is a partner[8] or staff, including temporary staff, of the auditor's firm or a network firm), or an auditor's external expert.	**الخبير الذي يستعين به المراجع*: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، ويستخدم المراجع عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويمكن أن يكون الخبير الذي يستعين به المراجع إما خبيراً داخلياً (أي شريكاً[٨] أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع أو مكتب في شبكة المراجع) أو خبيراً خارجياً.
**Auditor's point estimate or auditor's range*—The amount, or range of amounts, respectively, derived from audit evidence for use in evaluating management's point estimate.	**تقدير المراجع لمبلغ واحد أو مدى من المبالغ*: المبلغ أو مدى المبالغ، على الترتيب، المستنبط من أدلة المراجعة لاستخدامه في تقويم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة.
**Auditor's range*—(see *Auditor's point estimate*)	**تقدير المراجع لمدى من المبالغ:* (انظر *تقدير المراجع لمبلغ واحد*).

٧

ISA ٢٠٠, *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*, paragraph ١٣(f), defines the term "financial statements."	يعرّف معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"* في الفقرة ١٣ (و)، مصطلح "القوائم المالية".

٨

"Partner" and "firm" should be read as referring to their public sector equivalents where relevant.	يُقرأ مصطلحا "الشريك" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

Base year—A specific year or an average over multiple years against which an entity's emissions are compared over time.	*سنة الأساس:* سنة محددة أو متوسط على مدار عدة سنوات تُقارن به انبعاثات المنشأة على مدار الوقت.
**Business risk*—A risk resulting from significant conditions, events, circumstances, actions or inactions that could adversely affect an entity's ability to achieve its objectives and execute its strategies, or from the setting of inappropriate objectives and strategies.	**خطر الأعمال*: خطر ناتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس مهمة يمكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو خطر ناتج عن وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.
Cap and trade—A system that sets overall emissions limits, allocates emissions allowances to participants, and allows them to trade allowances and emission credits with each other.	الحدود المعينة والاتجار: هو نظام يفرض حدوداً كلية للانبعاثات، ويخصص الانبعاثات المسموح بها للمشاركين، ويسمح لهم بالاتجار فيما بينهم في الانبعاثات المسموح بها وحصص الانبعاثات.
Carve-out method—Method of dealing with the services provided by a subservice organization, whereby the service organization's description of its system includes the nature of the services provided by a subservice organization, but that subservice organization's relevant control objectives and related controls are excluded from the service organization's description of its system and from the scope of the service auditor's engagement. The service organization's description of its system and the scope of the service auditor's engagement include controls at the service organization to monitor the effectiveness of controls at the subservice organization, which may include the service organization's review of an assurance report on controls at the subservice organization.	*طريقة الاستثناء*: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، لكن تُستثنى أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن من وصف المنشأة الخدمية لنظامها ومن نطاق الارتباط الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. ويشتمل وصف المنشأة الخدمية لنظامها ونطاق ارتباط مراجع المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية لرصد فاعلية أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن، وقد يشتمل ذلك على قيام المنشأة الخدمية بالاطلاع على تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية من الباطن.
**Comparative financial statements*—Comparative information where amounts and other disclosures for the prior period are included for comparison with the financial statements of the current period but, if audited, are referred to in the auditor's opinion. The level of information included in those comparative financial statements is comparable with that of the financial statements of the current period.	**القوائم المالية المقارنة*: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة لغرض مقارنتها مع القوائم المالية للفترة الحالية، لكن إذا تمت مراجعتها، فيتم الإشارة إليها في رأي المراجع. ويكون مستوى المعلومات المُضمنة في تلك القوائم المالية المقارنة مشابهاً لمستوى المعلومات الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية.
**Comparative information*—The amounts and disclosures included in the financial statements in respect of one or more prior periods in accordance with the applicable financial reporting framework. In the context of ISAE 3410, comparative information is defined as the amounts and disclosures included in the GHG statement in respect of one or more prior periods.	**المعلومات المقارنة*: المبالغ والإفصاحات المُضمّنة في القوائم المالية فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وفي سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠)، تُعرّف المعلومات المقارنة بأنها المبالغ والإفصاحات المشمولة في قائمة غازات الاحتباس الحراري فيما يتعلق بواحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

Compilation engagement— An engagement in which a practitioner applies accounting and financial reporting expertise to assist management in the preparation and presentation of financial information of an entity in accordance with an applicable financial reporting framework, and reports as required by this ISRS. Throughout ISRS 4410 (Revised), the words "compile", "compiling" and "compiled" are used in this context.	*ارتباط التجميع:* ارتباط يطبق فيه المحاسب القانوني الخبرات المحاسبية وخبرات التقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق، ويقوم فيه بإعداد التقارير وفقاً لمتطلبات معيار الخدمات ذات العلاقة. وفي جميع فقرات معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)، تُستخدم الكلمات "يجمّع" و"تجميع" و"مُجمَّعة" في هذا السياق.
**Complementary user entity controls*—Controls that the service organization assumes, in the design of its service, will be implemented by user entities, and which, if necessary to achieve control objectives, are identified in the description of its system.	**أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة:* أدوات رقابة تفترض المنشأة الخدمية، في تصميمها للخدمة، أن المنشآت المستفيدة ستقوم بتطبيقها، وتكون هذه الأدوات محددة في وصف نظام المنشأة الخدمية، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.
**Compliance framework*—(see *Applicable financial reporting framework* and *General purpose framework*)	**إطار الالتزام:* (انظر إطار التقرير المالي المنطبق والإطار ذو الغرض العام)
**Component*—An entity or business activity for which group or component management prepares financial information that should be included in the group financial statements.	**المكون:* منشأة أو نشاط تجاري تقوم إدارة المجموعة أو المكون بإعداد معلومات مالية له ينبغي تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.
**Component auditor*—An auditor who, at the request of the group engagement team, performs work on financial information related to a component for the group audit.	**مراجع المكون:* المراجع الذي يقوم، بناءً على طلب من فريق ارتباط المجموعة، بتنفيذ عمل بشأن المعلومات المالية المتعلقة بمكون من أجل مراجعة المجموعة.
**Component management*—Management responsible for the preparation of the financial information of a component.	**إدارة المكون:* الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية للمكون.
**Component materiality*—The materiality for a component determined by the group engagement team.	**الأهمية النسبية للمكون:* الأهمية النسبية للمكون التي يحددها فريق ارتباط المجموعة.
Computer-assisted audit techniques—Applications of auditing procedures using the computer as an audit tool (also known as CAATs).	*أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب:* تطبيق إجراءات المراجعة باستخدام الحاسب كأداة للمراجعة.
Control activities—Those policies and procedures that help ensure that management directives are carried out. Control activities are a component of internal control.	*أنشطة الرقابة:* السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من تنفيذ توجيهات الإدارة. وتعد أنشطة الرقابة أحد مكونات الرقابة الداخلية.
Control environment—Includes the governance and management functions and the attitudes, awareness and actions of those charged with governance and management concerning the entity's internal control and its importance in the entity. The control environment is a component of internal control.	*بيئة الرقابة:* تتضمن مهام الحوكمة والإدارة ومواقف المكلفين بالحوكمة والإدارة ووعيهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها للمنشأة. وتعد بيئة الرقابة أحد مكونات الرقابة الداخلية.

Control objective—The aim or purpose of a particular aspect of controls. Control objectives relate to risks that controls seek to mitigate.	*هدف الرقابة:* المقصد أو الغاية من جانب معين من أدوات الرقابة. وترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها.
Control risk—(see *Risk of material misstatement*)	**خطر الرقابة*: (انظر *خطر التحريف الجوهري*).
Controls at the service organization—Controls over the achievement of a control objective that is covered by the service auditor's assurance report.	*أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية:* أدوات الرقابة المطبقة على تحقيق أحد أهداف الرقابة المشمولة في تقرير التأكيد الخاص بمراجع المنشأة الخدمية.
Controls at a subservice organization—Controls at a subservice organization to provide reasonable assurance about the achievement of a control objective.	*أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن*: أدوات الرقابة المطبقة لدى منشأة خدمية من الباطن من أجل تقديم تأكيد معقول بشأن تحقيق أحد أهداف الرقابة.
Corporate governance—(see *Governance*)	*حوكمة الشركات*: (انظر *الحوكمة*).
**Corresponding figures*—Comparative information where amounts and other disclosures for the prior period are included as an integral part of the current period financial statements, and are intended to be read only in relation to the amounts and other disclosures relating to the current period (referred to as "current period figures"). The level of detail presented in the corresponding amounts and disclosures is dictated primarily by its relevance to the current period figures.	**الأرقام المقابلة:* هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية، والمقصود من ذلك هو أن تُقرأ هذه الأرقام فقط مقترنة بالمبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة الحالية (يُشار إليها بلفظ "أرقام الفترة الحالية"). ويُحدَّد مستوى التفصيل الذي تظهر به المبالغ والإفصاحات المقابلة بشكل أساسي بناءً على مدى الملاءمة لأرقام الفترة الحالية.
Criteria— The benchmarks used to measure or evaluate the underlying subject matter. The "applicable criteria" are the criteria used for the particular engagement.	*الضوابط*: الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط. و"الضوابط المنطبقة" هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بارتباط معين.
**Date of approval of the financial statements*—The date on which all the statements that comprise the financial statements, including the related notes, have been prepared and those with the recognized authority have asserted that they have taken responsibility for those financial statements.	**تاريخ اعتماد القوائم المالية*: التاريخ الذي يتم فيه إعداد جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، والذي يقر فيه أصحاب الصلاحية بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.
†*Date of report (in relation to quality control)*—The date selected by the practitioner to date the report.	†*تاريخ التقرير (فيما يتعلق برقابة الجودة)*: التاريخ الذي يختاره المحاسب القانوني لتأريخ التقرير.
**Date of the auditor's report*—The date the auditor dates the report on the financial statements in accordance with ISA 700 (Revised).[9]	**تاريخ تقرير المراجع*: التاريخ الذي يؤرخ فيه المراجع تقريره عن القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠).[٩]

٩

ISA ٧٠٠ (Revised), *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*	معيار المراجعة (٧٠٠) *"تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"*

**Date of the financial statements*—The date of the end of the latest period covered by the financial statements.	**تاريخ القوائم المالية*: تاريخ نهاية آخر فترة تغطيها القوائم المالية.
**Date the financial statements are issued*—The date that the auditor's report and audited financial statements are made available to third parties.	**تاريخ إصدار القوائم المالية*: التاريخ الذي يمكن فيه للأطراف الثالثة الاطلاع على تقرير المراجع والقوائم المالية المُراجعة.
**Deficiency in internal control*—This exists when:	**القصور في الرقابة الداخلية*: يوجد عندما:
(a) A control is designed, implemented or operated in such a way that it is unable to prevent, or detect and correct, misstatements in the financial statements on a timely basis; or	(أ) تكون أداة الرقابة مصممة أو مطبقة أو مُدارة بطريقة تعجز فيها عن منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب؛ أو
(b) A control necessary to prevent, or detect and correct, misstatements in the financial statements on a timely basis is missing.	(ب) تكون أداة الرقابة اللازمة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب غائبة.
**Detection risk*—The risk that the procedures performed by the auditor to reduce audit risk to an acceptably low level will not detect a misstatement that exists and that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements.	**خطر الاكتشاف*: خطر ألا تكتشف الإجراءات المنفذة بواسطة المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول تحريفاً موجوداً، قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى.
**Direct assistance*—The use of internal auditors to perform audit procedures under the direction, supervision and review of the external auditor.	**المساعدة المباشرة*: الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات المراجعة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.
**Element*—(see *Element of a financial statement*)	**العنصر*: (انظر *عنصر في قائمة مالية*)
**Element of a financial statement (in the context of ISA 805 (Revised)[10])*—An element, account or item of a financial statement.	**عنصر في قائمة مالية* (في سياق المعيار (٨٠٥)[١٠]): عنصر أو حساب أو بند في قائمة مالية.
Emissions—The GHGs that, during the relevant period, have been emitted to the atmosphere or would have been emitted to the atmosphere had they not been captured and channeled to a sink. Emissions can be categorized as:	*الانبعاثات*: هي غازات الاحتباس الحراري المنبعثة خلال الفترة ذات العلاقة إلى الجو أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم احتجازها وتوجيهها نحو حوض معين. ويمكن تصنيف الانبعاثات إلى:
• Direct emissions (also known as Scope 1 emissions), which are emissions from sources that are owned or controlled by the entity.	• انبعاثات مباشرة (تعرف أيضاً بانبعاثات النطاق (١))، وهي انبعاثات من المصادر التي تمتلكها المنشأة أو تسيطر عليها.

١٠

ISA ٨٠٥ (Revised), *Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement*	معيار المراجعة (٨٠٥) *"اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود في قائمة مالية"*

• Indirect emissions, which are emissions that are a consequence of the activities of the entity, but which occur at sources that are owned or controlled by another entity. Indirect emissions can be further categorized as:	• انبعاثات غير مباشرة، وهي الانبعاثات الناتجة عن أنشطة المنشأة، ولكنها تحدث في مصادر تمتلكها أو تسيطر عليها منشأة أخرى. ويمكن تصنيف الانبعاثات غير المباشرة أيضاً إلى:
o Scope 2 emissions, which are emissions associated with energy that is transferred to and consumed by the entity.	o انبعاثات النطاق (٢) وهي الانبعاثات المقترنة بالطاقة التي تُنقل إلى المنشأة ويتم استهلاكها من قبلها.
o Scope 3 emissions, which are all other indirect emissions.	o انبعاثات النطاق (٣) وهي جميع الانبعاثات الأخرى غير المباشرة.
Emissions deduction—Any item included in the entity's GHG statement that is deducted from the total reported emissions, but which is not a removal; it commonly includes purchased offsets, but can also include a variety of other instruments or mechanisms such as performance credits and allowances that are recognized by a regulatory or other scheme of which the entity is a part.	*الاقتطاع من الانبعاثات*: أي بند مشمول في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة ويتم اقتطاعه من مجموع الانبعاثات المذكورة في التقرير، ولكنه لا يعد عملية إزالة؛ وغالباً ما يتضمن حصص موازنة مشتراة، ويمكن أن يتضمن أيضاً مجموعة متنوعة من الأدوات أو الآليات الأخرى مثل حصص الأداء والانبعاثات المسموح بها المعترف بها من قبل خطة تنظيمية أو خطة أخرى تكون المنشأة جزءاً منها.
Emissions factor—A mathematical factor or ratio for converting the measure of an activity (for example, liters of fuel consumed, kilometers travelled, the number of animals in husbandry, or tonnes of product produced) into an estimate of the quantity of GHGs associated with that activity.	*عامل الانبعاثات*: هو عامل حسابي أو نسبة رياضية لتحويل مقياس نشاط معين (على سبيل المثال، لترات من الوقود المستهلك أو كيلو مترات من مسافة مقطوعة أو عدد الحيوانات في مزرعة لتربية الحيوانات أو أطنان من المنتجات المصنوعة) إلى تقدير لكمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بذلك النشاط.
Emissions trading scheme—A market-based approach used to control greenhouse gases by providing economic incentives for achieving reductions in the emissions of such gases.	*برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات*: هو برنامج قائم على أساس السوق يُستخدم للسيطرة على غازات الاحتباس الحراري عن طريق توفير حوافز اقتصادية لتحقيق تخفيضات في انبعاثات تلك الغازات.
**Emphasis of Matter paragraph*—A paragraph included in the auditor's report that refers to a matter appropriately presented or disclosed in the financial statements that, in the auditor's judgment, is of such importance that it is fundamental to users' understanding of the financial statements.	**فقرة لفت الانتباه*: فقرة يتضمنها تقرير المراجع تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية ويُعد، حسب حكم المراجع، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية.
Engagement circumstances—The broad context defining the particular engagement, which includes: the terms of the engagement; whether it is a reasonable assurance engagement or a limited assurance engagement, the characteristics of the underlying subject matter; the measurement or evaluation criteria; the information needs of the intended users; relevant characteristics of the responsible party, the measurer or	*ظروف الارتباط*: السياق العام المحدد لارتباط معين، والذي يتضمن: شروط الارتباط، وما إذا كان ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود، وخصائص الموضوع محل الارتباط، وضوابط القياس أو التقويم، واحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات، والخصائص ذات الصلة للطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقويم، والطرف القائم بالتكليف

evaluator, and the engaging party and their environment; and other matters, for example events, transactions, conditions and practices, that may have a significant effect on the engagement.	وبيئته، وأمور أخرى مثل الأحداث والمعاملات والأحكام والممارسات التي قد يكون لها تأثير كبير على الارتباط.
†*Engagement documentation*—The record of work performed, results obtained, and conclusions the practitioner reached (terms such as "working papers" or "workpapers" are sometimes used).	†*توثيق أعمال الارتباط*: سجل الأعمال المنفذة والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المحاسب القانوني (يُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").
Engagement letter—Written terms of an engagement in the form of a letter.	*خطاب الارتباط*: شروط مكتوبة لارتباط ما في شكل خطاب.
*†*Engagement partner*[11]—The partner or other person in the firm who is responsible for the engagement and its performance, and for the report that is issued on behalf of the firm, and who, where required, has the appropriate authority from a professional, legal or regulatory body. "Engagement partner" should be read as referring to its public sector equivalents where relevant.	*†*الشريك المسؤول عن الارتباط*[١١]: الشريك، أو شخص آخر في المكتب يكون مسؤولاً عن الارتباط وأدائه، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون لديه -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية. ويُقرأ مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.
*†*Engagement quality control review*—A process designed to provide an objective evaluation, on or before the date of the report, of the significant judgments the engagement team made and the conclusions it reached in formulating the report. The engagement quality control review process is for audits of financial statements of listed entities and those other engagements, if any, for which the firm has determined an engagement quality control review is required.	*†*فحص رقابة جودة الارتباط*: آلية مصممة لتقديم تقويم موضوعي، في تاريخ التقرير أو قبله، للأحكام المهنية المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة التقرير. وتستهدف آلية فحص رقابة جودة الارتباط عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة والارتباطات الأخرى، إن وجدت، التي يرى المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها.
*†*Engagement quality control reviewer*—A partner, other person in the firm, suitably qualified external person, or a team made up of such individuals, none of whom is part of the engagement team, with sufficient and appropriate experience and authority to objectively evaluate the significant judgments the engagement team made and the conclusions it reached in formulating the report.	*†*فاحص رقابة جودة الارتباط*: شريك، أو شخص آخر في المكتب، أو شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب، أو فريق مكون من مثل هؤلاء الأفراد، ليس من بينهم من هو جزء من فريق الارتباط، ولديهم صلاحية وخبرة كافية ومناسبة للتقويم الموضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة التقرير.

١١

"Engagement partner," "partner," and "firm" should be read as referring to their public sector equivalents where relevant.	تُقرأ مصطلحات "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"الشريك" و"المكتب" على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

Engagement risk —The risk that the practitioner expresses an inappropriate conclusion when the subject matter information is materially misstated.	*خطر الارتباط*: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري.
*†*Engagement team*—All partners and staff performing the engagement, and any individuals engaged by the firm or a network firm who perform procedures on the engagement. This excludes an auditor's external expert engaged by the firm or by a network firm. The term "engagement team" also excludes individuals within the client's internal audit function who provide direct assistance on an audit engagement when the external auditor complies with the requirements of ISA 610 (Revised 2013).[12]	*†فريق الارتباط*: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب في شبكة لتنفيذ إجراءات خاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع والذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب في شبكة. ويُستثني من مصطلح "فريق الارتباط" أيضاً الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية لدى العميل الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن ارتباط مراجعة ما عندما يلتزم المراجع الخارجي بمتطلبات معيار المراجعة (٦١٠).[١٢]
*†*Engagement team (in the context of ISAE 3000 (Revised)*[13]—All partners and staff performing the engagement, and any individuals engaged by the firm or a network firm who perform procedures on the engagement. This excludes a practitioner's external expert engaged by the firm or a network firm.	*†فريق الارتباط (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)*[١٣]: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب في شبكة لتنفيذ إجراءات خاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني الذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب في شبكة.
Engaging party—The party(ies) that engages the practitioner to perform the assurance engagement.	*الطرف القائم بالتكليف*: الطرف الذي يكلف المحاسب القانوني بأداء ارتباط التأكيد.
Entity (in the context of ISAE 3410)—The legal entity, economic entity, or the identifiable portion of a legal or economic entity (for example, a single factory or other form of facility, such as a land fill site), or combination of legal or other entities or	*المنشأة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠))*: هي منشأة قانونية أو منشأة اقتصادية أو الجزء القابل للتحديد من منشأة قانونية أو اقتصادية (على سبيل المثال، مصنع منفرد أو أي شكل آخر من أشكال المرافق مثل موقع مكب نفايات) أو خليط من المنشآت القانونية أو المنشآت الأخرى أو أجزاء من تلك المنشآت

١٢

ISA ٦١٠ (Revised ٢٠١٣), *Using the Work of Internal Auditors,* establishes limits on the use of direct assistance. It also acknowledges that the external auditor may be prohibited by law or regulation from obtaining direct assistance from internal auditors. Therefore, the use of direct assistances is restricted to situations where it is permitted.	يفرض معيار المراجعة (٦١٠) "*استخدام عمل المراجعين الداخليين*" حدوداً على استخدام المساعدة المباشرة. وينص أيضاً على أنه قد يُحظر على المراجع الخارجي بموجب نظام أو لائحة الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وبناءً عليه، يقتصر استخدام المساعدة المباشرة على الحالات التي يسمح فيها بذلك.

١٣

ISAE ٣٠٠٠ (Revised), *Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*	معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "*ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية*"

portions of those entities (for example, a joint venture) to which the emissions in the GHG statement relate.	(على سبيل المثال، مشروع مشترك) التي ترتبط بها الانبعاثات في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
Entity's risk assessment process—A component of internal control that is the entity's process for identifying business risks relevant to financial reporting objectives and deciding about actions to address those risks, and the results thereof.	*آلية المنشأة لتقييم المخاطر*: مكون من مكونات الرقابة الداخلية، يمثل الآلية التي تتبعها المنشأة لتحديد مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي واتخاذ القرارات المتعلقة بالإجراءات اللازمة لمواجهة تلك المخاطر، والنتائج المترتبة على ذلك.
Environmental risk—In certain circumstances, factors relevant to the assessment of inherent risk for the development of the overall audit plan may include the risk of material misstatement of the financial statements due to environmental matters.	*الخطر البيئي*: في ظروف معينة، قد تنطوي العوامل ذات الصلة بتقييم الخطر الملازم لتطوير الخطة العامة للمراجعة على خطر التحريف الجوهري للقوائم المالية بسبب أمور بيئية.
Error—An unintentional misstatement in financial statements, including the omission of an amount or a disclosure.	*خطأ*: هو تحريف غير متعمد في القوائم المالية، بما في ذلك إغفال ذكر مبلغ أو إفصاح.
**Estimation uncertainty*—The susceptibility of an accounting estimate and related disclosures to an inherent lack of precision in its measurement.	**عدم تأكد التقدير*: قابلية التقدير المحاسبي وما يرتبط به من إفصاحات لوجود نقص ملازم في دقة قياسه.
Evaluate—Identify and analyze the relevant issues, including performing further procedures as necessary, to come to a specific conclusion on a matter. "Evaluation," by convention, is used only in relation to a range of matters, including evidence, the results of procedures and the effectiveness of management's response to a risk. (also see *Assess*)	**يقوّم*: يحدد القضايا ذات العلاقة ويحللها، بما في ذلك تنفيذ إجراءات إضافية متى كان ذلك ضرورياً، للتوصل إلى استنتاج محدد حول موضوع ما. ويُستخدم عادةً مصطلح "التقويم" فقط فيما يتعلق بمجموعة من الأمور، مثل الأدلة ونتائج الإجراءات وفاعلية مواجهة الإدارة للمخاطر. (انظر أيضاً "*يُقيّم*")
Evidence—Information used by the practitioner in arriving at the practitioner's conclusion. Evidence includes both information contained in relevant information systems, if any, and other information. For purposes of the ISAEs:	*الأدلة*: معلومات يستخدمها المحاسب القانوني في التوصل إلى استنتاجه. وتتضمن الأدلة كلاً من المعلومات الواردة في نظم المعلومات ذات الصلة، إن وجدت، وغيرها من المعلومات. ولأغراض معايير ارتباطات التأكيد فإن:
(1) Sufficiency of evidence is the measure of the quantity of evidence.	(١) كفاية الأدلة هي مقياس لكميتها.
(2) Appropriateness of evidence is the measure of the quality of evidence.	(٢) مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها.
**Exception*—A response that indicates a difference between information requested to be confirmed, or contained in the entity's records, and information provided by the confirming party.	**الاستثناء*: رد يشير إلى وجود اختلاف بين المعلومات المطلوب المصادقة عليها أو الواردة في سجلات المنشأة، والمعلومات المقدمة من الطرف القائم بالمصادقة.
**Experienced auditor*—An individual (whether internal or external to the firm) who has practical audit experience, and a reasonable understanding of:	**مراجع خبير*: فرد (سواءً من داخل مكتب المراجعة أو من خارجه) يمتلك خبرة عملية في المراجعة وفهماً معقولاً لما يلي:

English	العربية
(a) Audit processes;	(أ) آليات المراجعة؛
(b) ISAs and applicable legal and regulatory requirements;	(ب) معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
(c) The business environment in which the entity operates; and	(ج) بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة؛
(d) Auditing and financial reporting issues relevant to the entity's industry.	(د) قضايا المراجعة والتقرير المالي ذات الصلة بالقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.
**Expert*—(see *Auditor's expert* and *Management's expert*)	**الخبير*: (انظر *الخبير الذي يستعين به المراجع والخبير الذي تستعين به الإدارة*)
**Expertise*—Skills, knowledge and experience in a particular field.	**الخبرة*: المهارات والمعرفة والتجربة في مجال معين.
**External confirmation*—Audit evidence obtained as a direct written response to the auditor from a third party (the confirming party), in paper form, or by electronic or other medium.	**المصادقة الخارجية*: أدلة المراجعة المتحصل عليها في صورة رد كتابي مباشر على المراجع من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى.
**Fair presentation framework* —(see *Applicable financial reporting framework* and *General purpose framework*)	**إطار العرض العادل*: (انظر إطار التقرير المالي المنطبق والإطار ذو الغرض العام).
**Financial statements*—A structured representation of historical financial information, including disclosures, intended to communicate an entity's economic resources or obligations at a point in time, or the changes therein for a period of time, in accordance with a financial reporting framework. The term "financial statements" ordinarily refers to a complete set of financial statements as determined by the requirements of the applicable financial reporting framework, but can also refer to a single financial statement. Disclosures comprise explanatory or descriptive information, set out as required, expressly permitted or otherwise allowed by the applicable financial reporting framework, on the face of a financial statement, or in the notes, or incorporated therein by cross-reference.	**القوائم المالية*: عرض مهيكل لمعلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات، بهدف الإبلاغ بالالتزامات أو الموارد الاقتصادية لمنشأة ما في لحظة زمنية معينة، أو التغيرات التي طرأت على هذه الموارد أو الالتزامات خلال فترة زمنية معينة، وذلك وفقاً لأحد أُطُر التقرير المالي. ويشير مصطلح "القوائم المالية" عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ولكنه يمكن أن يشير أيضاً إلى قائمة مالية واحدة. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو مُضمّنة فيها بإشارات مرجعية.
*†*Firm*—A sole practitioner, partnership or corporation or other entity of professional accountants. "Firm" should be read as referring to its public sector equivalents where relevant.	*†*المكتب*: محاسب قانوني فرد، أو شركة مهنية.# ويُقرأ مصطلح "المكتب" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.

وفقا لنظام الشركات المهنية في المملكة، يجوز تأسيس شركة مهنية تضامنية فقط. وعليه تم تعديل التعريف ليتفق مع الأنظمة المعمول بها في المملكة. وقد كان نص التعريف الدولي ما يلي (المكتب: فرد ممارس أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة أو أي منشأة أخرى لمحاسبين مهنيين. (راجع المعيار (٢٢٠) – فقرة أ ٥)

Forecast—Prospective financial information prepared on the basis of assumptions as to future events which management expects to take place and the actions management expects to take as of the date the information is prepared (best-estimate assumptions).	*التنبؤ*: معلومات مالية مستقبلية، معدة على أساس افتراضات لأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها، والتصرفات التي من المتوقع أن تتخذها الإدارة حيال هذه الأحداث في تاريخ إعداد هذه المعلومات (افتراضات أفضل تقدير).
**Fraud*—An intentional act by one or more individuals among management, those charged with governance, employees, or third parties, involving the use of deception to obtain an unjust or illegal advantage.	**غش*: تصرف متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من بين الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على استخدام التضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.
**Fraud risk factors*—Events or conditions that indicate an incentive or pressure to commit fraud or provide an opportunity to commit fraud.	**عوامل خطر الغش*: أحداث أو ظروف تشير إلى وجود دافع أو ضغط لارتكاب الغش أو تهيئ الفرصة لارتكابه.
Fraudulent financial reporting—Involves intentional misstatements, including omissions of amounts or disclosures in financial statements, to deceive financial statement users.	*تقرير مالي مغشوش*: ينطوي على تحريفات متعمدة، بما في ذلك إغفال ذكر مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية، لتضليل مستخدمي القوائم المالية.
Further procedures—Procedures performed in response to assessed risks of *material* misstatement, including tests of controls (if any), tests of details and analytical procedures.	*الإجراءات الإضافية*: هي إجراءات يتم اتخاذها استجابة للمخاطر المقيمة للتحريفات الجوهرية، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة (إن وجدت) واختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية.
General IT controls—Policies and procedures that relate to many applications and support the effective functioning of application controls by helping to ensure the continued proper operation of information systems. General IT controls commonly include controls over data center and network operations; system software acquisition, change and maintenance; access security; and application system acquisition, development, and maintenance.	*أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات*: السياسات والإجراءات ذات العلاقة بالعديد من التطبيقات، والتي تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على التطبيقات، عن طريق المساعدة في ضمان استمرار التشغيل الملائم لنظم المعلومات. وتتضمن أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، بشكل عام، أدوات الرقابة على عمليات مركز البيانات والشبكة، واقتناء برنامج النظام وتغييره وصيانته، وأمن الوصول، واقتناء نظام التطبيق وتطويره وصيانته.
**General purpose financial statements*—Financial statements prepared in accordance with a general purpose framework.	**القوائم المالية ذات الغرض العام*: قوائم مالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض عام.
**General purpose framework* – A financial reporting framework designed to meet the common financial information needs of a wide range of users. The financial reporting framework may be a fair presentation framework or a compliance framework.	**الإطار ذو الغرض العام*: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.
The term "fair presentation framework" is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework and:	ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:

(i) Acknowledges explicitly or implicitly that, to achieve fair presentation of the financial statements, it may be necessary for management to provide disclosures beyond those specifically required by the framework; or	(١) يقر، صراحةً أو ضمناً، أنه لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو
(ii) Acknowledges explicitly that it may be necessary for management to depart from a requirement of the framework to achieve fair presentation of the financial statements. Such departures are expected to be necessary only in extremely rare circumstances.	(٢) يقر صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية.
The term "compliance framework" is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework, but does not contain the acknowledgements in (i) or (ii) above.[14]	ويستخدم مصطلح "إطار الالتزام" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، دون أن يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (أ) و(ب) أعلاه.[١٤]
GHG statement—A statement setting out constituent elements and quantifying an entity's GHG emissions for a period (sometimes known as an emissions inventory) and, where applicable, comparative information and explanatory notes including a summary of significant quantification and reporting policies. An entity's GHG statement may also include a categorized listing of removals or emissions deductions. Where the engagement does not cover the entire GHG statement, the term "GHG statement" is to be read as that portion that is covered by the engagement. The GHG statement is the "subject matter information" of the engagement.[15]	*قائمة غازات الاحتباس الحراري*: هي قائمة تعرض العناصر الأساسية وتقيس انبعاثات غازات الاحتباس الحراري للمنشأة لفترة معينة (تعرف أحياناً بلفظ مخزون الانبعاثات) وتعرض، عند الاقتضاء، معلومات مقارنة وإيضاحات تفسيرية تشمل ملخصاً للسياسات المهمة الخاصة بقياس الكمية والتقرير. وقد تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري أيضاً على قائمة مصنفة تضم عمليات الإزالة أو البنود المقتطعة من الانبعاثات. وعندما لا يغطي الارتباط كامل قائمة غازات الاحتباس الحراري، فإن "قائمة غازات الاحتباس الحراري" تقرأ على أنها ذلك الجزء الذي يغطيه الارتباط. وتكون قائمة غازات الاحتباس الحراري هي "معلومات الموضوع" الخاصة بالارتباط.[١٥]
Greenhouse gases (GHGs)—Carbon dioxide (CO_2) and any other gases required by the applicable criteria to be included in the GHG statement, such as: methane; nitrous oxide; sulfur hexafluoride; hydrofluorocarbons; perfluorocarbons; and chlorofluorocarbons.	*غازات الاحتباس الحراري*: ثاني أكسيد الكربون وأي غازات أخرى يجب تضمينها وفق الضوابط المنطبقة في قائمة الاحتباس الحراري، مثل: الميثان وأكسيد النيتروز وسداسي فلوريد الكبريت والهيدروفلورو كربون ومركبات الكربون المشبع بالفلور ومركبات الكربون الكلورية فلورية. وغالباً ما يُعبّر عن

١٤

ISA ٢٠٠, *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*, paragraph ١٣(a)	معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"*، الفقرة ١٣ (أ).

١٥

ISAE ٣٠٠٠ (Revised), paragraph ١٢(x)	معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢(خ)

Gases other than carbon dioxide are often expressed in terms of carbon dioxide equivalents (CO_2-e).	الغازات باستثناء ثاني أكسيد الكربون بمعادلات ثاني أكسيد الكربون (CO٢-e).
Governance—Describes the role of person(s) or organization(s) with responsibility for overseeing the strategic direction of the entity and obligations related to the accountability of the entity.	*الحوكمة: تصف دور أشخاص أو مؤسسات يتحملون مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلة المنشأة.
**Group*—All the components whose financial information is included in the group financial statements. A group always has more than one component.	*المجموعة: جميع المكونات التي تُدرج معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة. ودائماً ما تحتوي المجموعة على أكثر من مكون واحد.
**Group audit*—The audit of group financial statements.	*مراجعة المجموعة: مراجعة القوائم المالية للمجموعة.
**Group audit opinion*—The audit opinion on the group financial statements.	*رأي مراجعة المجموعة: رأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة.
**Group engagement partner*—The partner or other person in the firm who is responsible for the group audit engagement and its performance, and for the auditor's report on the group financial statements that is issued on behalf of the firm. Where joint auditors conduct the group audit, the joint engagement partners and their engagement teams collectively constitute the group engagement partner and the group engagement team.	*الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: شريك، أو شخص آخر في المكتب، يكون مسؤولاً عن ارتباط مراجعة المجموعة وأداء الارتباط، وعن تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة الذي يصدر من خلال المكتب. وعندما يشترك أكثر من مراجع في مراجعة المجموعة، فإن الشركاء المتشاركين المسؤولين عن الارتباط وفرق الارتباط التابعة لهم يشكلون مجتمعين الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وفريق ارتباط المجموعة.
**Group engagement team*—Partners, including the group engagement partner, and staff who establish the overall group audit strategy, communicate with component auditors, perform work on the consolidation process, and evaluate the conclusions drawn from the audit evidence as the basis for forming an opinion on the group financial statements.	*فريق ارتباط المجموعة: الشركاء، بما فيهم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، والموظفون الذين يضعون الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة، ويتواصلون مع مراجعي المكونات، ويؤدون العمل المتعلق بآلية التوحيد، ويقوِّمون الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة باعتبارها الأساس لتكوين الرأي في القوائم المالية للمجموعة.
**Group financial statements*—Financial statements that include the financial information of more than one component. The term "group financial statements" also refers to combined financial statements aggregating the financial information prepared by components that have no parent but are under common control.	*القوائم المالية للمجموعة: القوائم المالية التي تتضمن المعلومات المالية لأكثر من مكون واحد. ويشير مصطلح "القوائم المالية للمجموعة" أيضاً إلى القوائم المالية المجمعة التي تجمع معلومات مالية مُعدة من قبل مكونات ليست لها شركة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة.
**Group management*—Management responsible for the preparation of the group financial statements.	*إدارة المجموعة: الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمجموعة.
**Group-wide controls*—Controls designed, implemented and maintained by group management over group financial reporting.	*أدوات الرقابة على مستوى المجموعة: أدوات رقابة على التقرير المالي للمجموعة تصممها وتطبقها إدارة المجموعة، وتقوم بصونها.
**Historical financial information*—Information expressed in financial terms in relation to a particular entity, derived primarily from that entity's accounting system, about economic	*المعلومات المالية التاريخية: معلوماتٌ تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي

events occurring in past time periods or about economic conditions or circumstances at points in time in the past.	لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.
Inclusive method—Method of dealing with the services provided by a subservice organization, whereby the service organization's description of its system includes the nature of the services provided by a subservice organization, and that subservice organization's relevant control objectives and related controls are included in the service organization's description of its system and in the scope of the service auditor's engagement.	*الطريقة الشاملة*: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تضمين أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وفي نطاق الارتباط الخاص بمراجع المنشأة الخدمية.
Independence[16]—Comprises:	*الاستقلال*[١٦]: يشمل:
(a) Independence of mind—the state of mind that permits the provision of an opinion without being affected by influences that compromise professional judgment, allowing an individual to act with integrity, and exercise objectivity and professional skepticism.	(أ) الاستقلال الذهني: الحالة الذهنية التي تسمح بتقديم رأي دون أن يتأثر بمؤثرات تُضعف الحكم المهني، وتسمح للفرد أن يتصرف بنزاهة، وأن يمارس الموضوعية ونزعة الشك المهني.
(b) Independence in appearance—the avoidance of facts and circumstances that are so significant a reasonable and informed third party, having knowledge of all relevant information, including any safeguards applied, would reasonably conclude a firm's, or a member of the assurance team's, integrity, objectivity or professional skepticism had been compromised.	(ب) الاستقلال الظاهري: تجنب الحقائق والظروف، التي لها من الأهمية ما قد يجعل طرفاً ثالثاً عقلانياً ومطلعاً، ولديه معرفة بجميع المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك أية ضمانات مطبقة، يستنتج بشكل معقول أن نزاهة أو موضوعية أو نزعة الشك المهني لمكتب المراجعة، أو عضو في فريق التأكيد، قد ضعفت.
Information system relevant to financial reporting—A component of internal control that includes the financial reporting system, and consists of the procedures and records established to initiate, record, process and report entity transactions (as well as events and conditions) and to maintain accountability for the related assets, liabilities and equity.	*نظام المعلومات ذو الصلة بالتقرير المالي*: مكون من مكونات الرقابة الداخلية، يتضمن نظام التقرير المالي، ويتألف من إجراءات وسجلات أنشئت لبدء معاملات المنشأة (إضافة إلى الأحداث والحالات) وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها وضمان المساءلة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة بها.
*Inherent risk—(see *Risk of material misstatement*)	**الخطر الملازم*: *(انظر خطر التحريف الجوهري)*
Initial audit engagement—An engagement in which either:	**ارتباط مراجعة لأول مرة*: هو ارتباط إما أنه:
(a) The financial statements for the prior period were not audited; or	(أ) لم تتم فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، أو

١٦

As defined in the IESBA *Code of Ethics for Professional Accountants*	حسب التعريف الوارد في *قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين* الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين

(b) The financial statements for the prior period were audited by a predecessor auditor.	(ب) تمت فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق.
Inquiry—Inquiry consists of seeking information of knowledgeable persons, both financial and non-financial, within the entity or outside the entity.	*الاستفسار*: يتألف الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل المنشأة أو من خارجها.
Inquiry (in the context of ISRE 2400 (Revised))—Inquiry consists of seeking information of knowledgeable persons from within or outside the entity.	*الاستفسار (في سياق معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠))*: يتكون الاستفسار من طلب الحصول على معلومات من أشخاص مطلعين من داخل المنشأة أو خارجها.
Inspection (as an audit procedure)—Examining records or documents, whether internal or external, in paper form, electronic form, or other media, or a physical examination of an asset.	*التقصي (كإجراء مراجعة)*: التحقق من السجلات أو الوثائق، سواءً أكانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو غير ذلك، أو إجراء معاينة فعلية لأصل من الأصول.
*†*Inspection (in relation to quality control)*—In relation to completed engagements, procedures designed to provide evidence of compliance by engagement teams with the firm's quality control policies and procedures.	*†*التقصي (فيما يتعلق برقابة الجودة)*: بالنسبة للارتباطات المكتملة، هو إجراءات مصممة لتقديم أدلة على التزام فرق الارتباط بسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.
Intended users— The individual(s) or organization(s), or group(s) thereof that the practitioner expects will use the assurance report. In some cases, there may be intended users other than those to whom the assurance report is addressed.	*المستخدمون المستهدفون*: الأشخاص أو المؤسسات أو مجموعات الأشخاص والمؤسسات التي يتوقع المحاسب القانوني أنها ستستخدم تقرير التأكيد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد.
Interim financial information or statements—Financial information (which may be less than a complete set of financial statements as defined above) issued at interim dates (usually half-yearly or quarterly) in respect of a financial period.	*المعلومات أو القوائم المالية الأولية*: معلومات مالية (قد تكون أقل من مجموعة كاملة من القوائم المالية حسب التعريف الوارد أعلاه) صادرة في تواريخ أولية (عادةً نصف أو ربع سنوية) فيما يتعلق بفترة مالية.
**Internal audit function*—A function of an entity that performs assurance and consulting activities designed to evaluate and improve the effectiveness of the entity's governance, risk management and internal control processes.	**وظيفة المراجعة الداخلية*: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.
Internal auditors—Those individuals who perform the activities of the internal audit function. Internal auditors may belong to an internal audit department or equivalent function.	**المراجعون الداخليون*: الأفراد الذين ينفذون أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن أن ينتمي المراجعون الداخليون إلى قسم المراجعة الداخلية أو وظيفة معادلة.
**Internal control*—The process designed, implemented and maintained by those charged with governance, management and other personnel to provide reasonable assurance about the achievement of an entity's objectives with regard to reliability of financial reporting, effectiveness and efficiency of operations, and compliance with applicable laws and regulations. The term	**الرقابة الداخلية*: آلية يصممها ويطبقها ويصونها المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من العاملين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة

"controls" refers to any aspects of one or more of the components of internal control.	واللوائح المنطبقة. ويشير مصطلح "أدوات الرقابة" إلى أي من جوانب مكون واحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية.
**International Financial Reporting Standards*—The International Financial Reporting Standards issued by the International Accounting Standards Board.	**المعايير الدولية للتقرير المالي*: المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.
Investigate—Inquire into matters arising from other procedures to resolve them.	*يتحرى*: يستفسر عن أمور ناشئة عن إجراءات أخرى لحلها.
IT environment—The policies and procedures that the entity implements and the IT infrastructure (hardware, operating systems, etc.) and application software that it uses to support business operations and achieve business strategies.	*بيئة تقنية المعلومات*: السياسات والإجراءات التي تطبقها المنشأة، والبنية التحتية لتقنية المعلومات (الأجهزة وأنظمة التشغيل وخلافه) وبرامج التطبيقات التي تستخدمها لدعم عمليات النشاط وتحقيق استراتيجياته.
Key audit matters—Those matters that, in the auditor's professional judgment, were of most significance in the audit of the financial statements of the current period. Key audit matters are selected from matters communicated with those charged with governance.	*الأمور الرئيسة للمراجعة*: تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسة للمراجعة من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.
Limited assurance (in the context of ISRE 2400 (Revised))—The level of assurance obtained where engagement risk is reduced to a level that is acceptable in the circumstances of the engagement, but where that risk is greater than for a reasonable assurance engagement, as the basis for expressing a conclusion in accordance with this ISRE. The combination of the nature, timing and extent of evidence gathering procedures is at least sufficient for the practitioner to obtain a meaningful level of assurance. To be meaningful, the level of assurance obtained by the practitioner is likely to enhance the intended users' confidence about the financial statements.	*التأكيد المحدود (في سياق معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠))*: مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه عند انخفاض خطر الارتباط إلى مستوى مقبول في ظروف الارتباط، ولكن بحيث يكون ذلك الخطر أكبر منه في حالة القيام بارتباط تأكيد معقول، كأساس لإبداء استنتاج وفقاً لهذا المعيار. ويُعدّ المزيج من طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة كافياً على الأقل لوصول المحاسب القانوني إلى مستوى مجدٍ من التأكيد. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدياً، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية.
Limited assurance engagement—(see *Assurance engagement*)	*ارتباط تأكيد محدود*: (انظر ارتباط التأكيد)
*†*Listed entity*—An entity whose shares, stock or debt are quoted or listed on a recognized stock exchange, or are marketed under the regulations of a recognized stock exchange or other equivalent body.	*†*منشأة مدرجة*: هي منشأة تكون أسهمها أو ديونها مسجلة أو مدرجة في سوق أوراق مالية معترف بها، أو يتم تداولها طبقاً للوائح سوق أوراق مالية معترف بها أو جهة أخرى مماثلة.
**Management*—The person(s) with executive responsibility for the conduct of the entity's operations. For some entities in some jurisdictions, management includes some or all of those charged with governance, for example, executive members of a governance board, or an owner-manager.	**الإدارة*: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.

Management bias—A lack of neutrality by management in the preparation of information.	**تحيز الإدارة*: فقدان الإدارة لحيادها عند إعداد المعلومات.
**Management's expert*—An individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the entity to assist the entity in preparing the financial statements.	**الخبير الذي تستعين به الإدارة*: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.
**Management's point estimate*—The amount selected by management for recognition or disclosure in the financial statements as an accounting estimate.	**تقدير الإدارة لمبلغ واحد*: المبلغ الذي تختار الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه في القوائم المالية كتقدير محاسبي.
Measurer or evaluator—The party(ies) who measures or evaluates the underlying subject matter against the criteria. The measurer or evaluator possesses expertise in the underlying subject matter.	*القائم بالقياس أو التقويم*: الطرف الذي يقيس أو يُقوّم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويمتلك القائم بالقياس أو التقويم الخبرة في الموضوع محل الارتباط.
Misappropriation of assets—Involves the theft of an entity's assets and is often perpetrated by employees in relatively small and immaterial amounts. However, it can also involve management who are usually more capable of disguising or concealing misappropriations in ways that are difficult to detect.	*اختلاس الأصول*: يشمل سرقة أصول المنشأة وغالباً ما يرتكبه الموظفون بمبالغ صغيرة نسبياً وغير جوهرية. ومع ذلك، فقد تتورط فيه أيضاً الإدارة التي تكون عادةً أكثر قدرة على تمويه أو إخفاء الاختلاس بطرق يصعب اكتشافها.
**Misstatement*—A difference between the reported amount, classification, presentation, or disclosure of a financial statement item and the amount, classification, presentation, or disclosure that is required for the item to be in accordance with the applicable financial reporting framework. Misstatements can arise from error or fraud.	**التحريف*: اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن طريق خطأ أو غش.
Where the auditor expresses an opinion on whether the financial statements are presented fairly, in all material respects, or give a true and fair view, misstatements also include those adjustments of amounts, classifications, presentation, or disclosures that, in the auditor's judgment, are necessary for the financial statements to be presented fairly, in all material respects, or to give a true and fair view.	وعندما يبدي المراجع رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، حسب حكم المراجع، ضرورية لعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة.
In the context of ISAE 3000 (Revised), a misstatement is defined as a difference between the subject matter information and the appropriate measurement or evaluation of the underlying subject matter in accordance with the criteria. Misstatements can be intentional or unintentional, qualitative or quantitative, and include omissions	وفي سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، يُعرَّف التحريف بأنه اختلاف بين معلومات الموضوع والقياس أو التقويم المناسب للموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط. ويمكن أن يكون التحريف متعمداً أو غير متعمد، نوعياً أو كمياً، ويمكن أن يتضمن إغفالات.

In the context of ISRS 4410 (Revised), a misstatement is defined as a difference between the amount, classification, presentation, or disclosure of a reported item in the financial information, and the amount, classification, presentation, or disclosure that is required for the item to be in accordance with the applicable financial reporting framework. Misstatements can arise from error or fraud.	وفي سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)، يُعرَّف التحريف بأنه اختلاف بين مبلغ بند من بنود المعلومات المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الافصاح عنه طبقاً لما يتطلبه إطار التقرير المالي المنطبق. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن طريق خطأ أو غش.
Where the financial information is prepared in accordance with a fair presentation framework, misstatements also include those adjustments of amounts, classifications, presentation, or disclosures that, in the practitioner's judgment, are necessary for the financial information to be presented fairly, in all material respects, or to give a true and fair view.	وعندما تكون المعلومات المالية معدة طبقاً لإطار عرض عادل، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، حسب حكم المراجع، ضرورية لعرض المعلومات المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي المعلومات المالية صورة حقيقية وعادلة.
Misstatement of fact (with respect to other information)(in the context of ISAE 3000 (Revised))—Other information that is unrelated to matters appearing in the subject matter information or the assurance report that is incorrectly stated or presented. A material misstatement of fact may undermine the credibility of the document containing the subject matter information.	*تحريف الحقائق (فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى) (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))*: معلومات أخرى غير متعلقة بالأمور الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، تم وضعها أو عرضها بشكل غير صحيح. وقد يقوض التحريف الجوهري لإحدى الحقائق مصداقية المستند الذي يحتوي على معلومات الموضوع.
Misstatement of the other information—A misstatement of the other information exists when the other information is incorrectly stated or otherwise misleading (including because it omits or obscures information necessary for a proper understanding of a matter disclosed in the other information).	تحريف المعلومات الأخرى: يوجد تحريف في المعلومات الأخرى عندما يتم ذكر المعلومات الأخرى بشكلٍ غير صحيح أو عندما تكون مضللة بأية صورة أخرى (لأسبابٍ من بينها أنها تغفل أو تحجب معلومات لازمة لسلامة فهم أمر مفصح عنه في المعلومات الأخرى).
**Modified opinion*—A qualified opinion, an adverse opinion or a disclaimer of opinion on the financial statements.	**الرأي المعدل*: رأي متحفظ أو رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية.
*†*Monitoring (in relation to quality control)*—A process comprising an ongoing consideration and evaluation of the firm's system of quality control, including a periodic inspection of a selection of completed engagements, designed to provide the firm with reasonable assurance that its system of quality control is operating effectively.	*†*المتابعة (فيما يتعلق برقابة الجودة)*: آلية تتألف من مراعاة مستمرة لنظام رقابة الجودة في المكتب وتقويمه، بما في ذلك، إجراء تقصٍ دوري لمجموعة مختارة من الارتباطات المكتملة، بغية تزويد المكتب بتأكيد معقول بأن نظام رقابة الجودة لديه يعمل بفاعلية.
Monitoring of controls—A process to assess the effectiveness of internal control performance over time. It includes assessing the design and operation of controls on a timely basis and taking necessary corrective actions modified for changes in conditions. Monitoring of controls is a component of internal control.	**متابعة أدوات الرقابة*: آلية لتقييم فاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدار الوقت. وتتضمن هذه المتابعة تقييم تصميم أدوات الرقابة وتشغيلها في الوقت المناسب واتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية مُعدَّلة تبعاً للتغيرات في الظروف. وتمثل متابعة أدوات الرقابة أحد مكونات الرقابة الداخلية.

**Negative confirmation request*—A request that the confirming party respond directly to the auditor only if the confirming party disagrees with the information provided in the request.	**طلب المصادقة السلبية*: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة على المراجع مباشرةً فقط في حالة عدم موافقته على المعلومات المقدمة في الطلب.
*†*Network*—A larger structure:	*†*الشبكة*: هيكل أكبر حجماً:
(a) That is aimed at cooperation, and	(أ) يهدف إلى تحقيق التعاون،
(b) That is clearly aimed at profit or cost-sharing or shares common ownership, control or management, common quality control policies and procedures, common business strategy, the use of a common brand name, or a significant part of professional resources.	(ب) يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يتشارك في ملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة، أو في سياسات وإجراءات رقابة جودة مشتركة، أو استراتيجية عمل مشتركة، أو في استخدام اسم تجاري مشترك أو جزء مهم من الموارد المهنية.
*†*Network firm*—A firm or entity that belongs to a network.	*†*مكتب في شبكة*: هو مكتب أو منشأة تنتمي إلى شبكة.
**Non-compliance (in the context of ISA 250[17])*—Acts of omission or commission by the entity, either intentional or unintentional, which are contrary to the prevailing laws or regulations. Such acts include transactions entered into by, or in the name of, the entity, or on its behalf, by those charged with governance, management or employees. Non-compliance does not include personal misconduct (unrelated to the business activities of the entity) by those charged with governance, management or employees of the entity.	**عدم الالتزام (في سياق معيار المراجعة (٢٥٠)[١٧])*: تصرفات المنشأة بالامتناع عن فعل أو ارتكابه، سواءً عن قصد أو غير قصد، بالمخالفة للأنظمة أو اللوائح السارية. وتتضمن هذه التصرفات المعاملات التي تبرمها المنشأة أو تُبرم باسمها أو يُبرمها بالنيابة عنها المكلفون بالحوكمة أو الإدارة أو الموظفون. ولا يشمل عدم الالتزام سوء السلوك الشخصي (غير المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة) من جانب المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الموظفين في المنشأة.
**Non-response*—A failure of the confirming party to respond, or fully respond, to a positive confirmation request, or a confirmation request returned undelivered.	**عدم الرد*: إخفاق الطرف القائم بالمصادقة في الرد، أو الرد بشكل كامل، على طلب مصادقة إيجابية، أو عودة طلب المصادقة بسبب عدم استلامه من الطرف القائم بالمصادقة.
**Non-sampling risk*—The risk that the auditor reaches an erroneous conclusion for any reason not related to sampling risk.	**خطر غير مرتبط بالعينة*: خطر توصل المراجع إلى استنتاج خاطئ لأي سبب غير متعلق بخطر العينة.
Observation—Consists of looking at a process or procedure being performed by others, for example, the auditor's observation of inventory counting by the entity's personnel, or of the performance of control activities.	*الملاحظة*: تتألف من النظر إلى آلية أو إجراء يُنفذه آخرون، ومثال ذلك ملاحظة المراجع لجرد العاملون في المنشأة للمخزون، أو ملاحظته لأداء أنشطة الرقابة.
**Opening balances*—Those account balances that exist at the beginning of the period. Opening balances are based upon the closing balances of the prior period and reflect the effects of	**الأرصدة الافتتاحية*: أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة. وتعتمد الأرصدة الافتتاحية على أرصدة إقفال الفترة السابقة، وتعكس تأثيرات المعاملات والأحداث في فترات سابقة

١٧

ISA ٢٥٠, *Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*	معيار المراجعة (٢٥٠) *"مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"*

transactions and events of prior periods and accounting policies applied in the prior period. Opening balances also include matters requiring disclosure that existed at the beginning of the period, such as contingencies and commitments.	والسياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة. وتتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضاً أموراً كانت موجودة في بداية الفترة تتطلب الإفصاح عنها، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات.
Organizational boundary—The boundary that determines which operations to include in the entity's GHG statement.	الحد التنظيمي: الحد الذي يقرر العمليات التي يلزم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة.
**Other information*— Financial or non-financial information (other than financial statements and the auditor's report thereon) included in an entity's annual report.	**المعلومات الأخرى*: معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة.
Other information (in the context of ISAE 3000 (Revised))—Information (other than the subject matter information and the assurance report thereon) which is included, either by law, regulation or custom, in a document containing the subject matter information and the assurance report thereon.	*المعلومات الأخرى (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))*: المعلومات (بخلاف معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها) التي يتم تضمينها، إما بموجب نظام أو لائحة أو عرف، في مستند يحتوي على معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها.
**Other Matter paragraph*—A paragraph included in the auditor's report that refers to a matter other than those presented or disclosed in the financial statements that, in the auditor's judgment, is relevant to users' understanding of the audit, the auditor's responsibilities or the auditor's report.	**فقرة أمر آخر*: فقرة ترد في تقرير المراجع، وتشير إلى أمر ما بخلاف الأمور المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية، وتُعد -حسب حكم المراجع- ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره.
**Outcome of an accounting estimate*—The actual monetary amount which results from the resolution of the underlying transaction(s), event(s) or condition(s) addressed by the accounting estimate.	**نتيجة التقدير المحاسبي*: المبلغ النقدي الفعلي الناتج من اتضاح المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأساس التي تناولها التقدير المحاسبي.
Overall audit strategy—Sets the scope, timing and direction of the audit, and guides the development of the more detailed audit plan.	*الاستراتيجية العامة للمراجعة*: تحدد نطاق المراجعة وتوقيتها واتجاهها، وتقدم إرشادات لوضع خطة مراجعة أكثر تفصيلاً.
*†*Partner*—Any individual with authority to bind the firm with respect to the performance of a professional services engagement.	**†الشريك*: أي فرد لديه صلاحية لإلزام المكتب بشأن أداء أحد ارتباطات الخدمات المهنية.
**Performance materiality*—The amount or amounts set by the auditor at less than materiality for the financial statements as a whole to reduce to an appropriately low level the probability that the aggregate of uncorrected and undetected misstatements exceeds materiality for the financial statements as a whole. If applicable, performance materiality also refers to the amount or amounts set by the auditor at less than the materiality level or levels for particular classes of transactions, account balances or disclosures. In the context of ISAE 3410, performance materiality	**الأهمية النسبية للأداء*: المبلغ أو المبالغ التي يضعها المراجع عند مستوى أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليخفض إلى أدنى مستوى مناسب احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتشير الأهمية النسبية للأداء أيضاً، في حالة الانطباق، إلى المبلغ أو المبالغ التي يضعها المراجع عند مستوى أو مستويات أقل من الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات. وفي سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠)، تُعرّف الأهمية النسبية للأداء بأنها

is defined as the amount or amounts set by the practitioner at less than materiality for the GHG statement to reduce to an appropriately low level the probability that the aggregate of uncorrected and undetected misstatements exceeds materiality for the GHG statement. If applicable, performance materiality also refers to the amount or amounts set by the practitioner at less than the materiality level or levels for particular types of emissions or disclosures.	المبلغ أو المبالغ التي يضعها المحاسب القانوني عند مستوى أقل من الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري، ليخفض إلى أدنى مستوى مناسب احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري. وتشير الأهمية النسبية للأداء أيضاً، في حالة الانطباق، إلى المبلغ أو المبالغ التي يضعها المحاسب القانوني عند مستوى أو مستويات أقل من الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات.
*†*Personnel*—Partners and staff.	*†*العاملون*: الشركاء والموظفون.
**Pervasive*—A term used, in the context of misstatements, to describe the effects on the financial statements of misstatements or the possible effects on the financial statements of misstatements, if any, that are undetected due to an inability to obtain sufficient appropriate audit evidence. Pervasive effects on the financial statements are those that, in the auditor's judgment:	**منتشر*: مصطلح يستخدم في سياق التحريفات لوصف تأثيرات التحريفات على القوائم المالية أو التأثيرات المحتملة عليها بسبب التحريفات التي لا يتم اكتشافها، إن كانت موجودة، بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. والتأثيرات المنتشرة في القوائم المالية هي التي تكون، حسب حكم المراجع:
(a) Are not confined to specific elements, accounts or items of the financial statements;	(أ) غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية؛ أو
(b) If so confined, represent or could represent a substantial proportion of the financial statements; or	(ب) إذا كانت مقتصرة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من القوائم المالية؛ أو
(c) In relation to disclosures, are fundamental to users' understanding of the financial statements.	(ج) فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.
**Population*—The entire set of data from which a sample is selected and about which the auditor wishes to draw conclusions.	**مجتمع العينة*: المجموعة الكاملة من البيانات التي يتم اختيار عينة منها، ويأمل المراجع في استخلاص استنتاجات بشأنها.
**Positive confirmation request*—A request that the confirming party respond directly to the auditor indicating whether the confirming party agrees or disagrees with the information in the request, or providing the requested information.	**طلب المصادقة الإيجابية*: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة مباشرةً على المراجع، إما بالإشارة إلى ما إذا كان موافقاً أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو بتوفير المعلومات المطلوبة.
Practitioner—A professional accountant in public practice.	*المحاسب القانوني*: محاسب مهني في الممارسة العامة.
Practitioner (in the context of ISAE 3000 (Revised))—The individual(s) conducting the engagement (usually the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm). Where this ISAE expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term "engagement partner" rather than "practitioner" is used.	*المحاسب القانوني (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))*: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو مسؤوليات، استُخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني".

Practitioner (in the context of ISRE 2400 (Revised))—A professional accountant in public practice. The term includes the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm. Where ISRE 2400 (Revised) expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term "engagement partner" rather than "practitioner" is used. "Engagement partner" and "firm" are to be read as referring to their public sector equivalents where relevant.	*المحاسب القانوني (في سياق معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠))*: محاسب مهني في الممارسة العامة. ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، استُخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.
Practitioner (in the context of ISRS 4410 (Revised))—A professional accountant in public practice who conducts the compilation engagement. The term includes the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm. Where ISRS 4410 (Revised) expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term "engagement partner" rather than "practitioner" is used. "Engagement partner" and "firm" are to be read as referring to their public sector equivalents where relevant.	*المحاسب القانوني (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠))*: محاسب مهني في الممارسة العامة يؤدي ارتباط التجميع. ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، استُخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.
Practitioner's expert—An individual or organization possessing expertise in a field other than assurance, whose work in that field is used by the practitioner to assist the practitioner in obtaining sufficient appropriate evidence. A practitioner's expert may be either a practitioner's internal expert (who is a partner or staff, including temporary staff, of the practitioner's firm or a network firm), or a practitioner's external expert.	*الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني*: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير التأكيد، يستخدم المحاسب القانوني عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. ويمكن أن يكون الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني إما خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب في شبكة المحاسب القانوني) أو خبيراً خارجياً.
**Preconditions for an audit*—The use by management of an acceptable financial reporting framework in the preparation of the financial statements and the agreement of management and, where appropriate, those charged with governance to the premise[18] on which an audit is conducted.	* *الشروط المسبقة للمراجعة*: استخدام الإدارة لإطار تقرير مالي مقبول في إعداد القوائم المالية، وموافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على الافتراض الأساس[١٨] الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة.
**Predecessor auditor*—The auditor from a different audit firm, who audited the financial statements of an entity in the prior period and who has been replaced by the current auditor.	**المراجع السابق*: المراجع من مكتب مراجعة مختلف، الذي قام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة ما في الفترة السابقة، وتم استبداله بالمراجع الحالي.

١٨

ISA ٢٠٠, paragraph ١٣	معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣

**Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted*—That management and, where appropriate, those charged with governance have acknowledged and understand that they have the following responsibilities that are fundamental to the conduct of an audit in accordance with ISAs. That is, responsibility:	**الافتراض الأساس، فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة*—أن الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤوليات الآتية التي تُعد ضرورية للقيام بالمراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة. وتتمثل هذه المسؤوليات فيما يلي:
(a) For the preparation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework, including where relevant their fair presentation;	(أ) إعداد القوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛
(b) For such internal control as management and, where appropriate, those charged with governance determine is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; and	(ب) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للمساعدة في إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري سواءً بسبب غش أو خطأ؛
(c) To provide the auditor with:	(ج) تمكين المراجع مما يلى:
(1) Access to all information of which management and, where appropriate, those charged with governance are aware that is relevant to the preparation of the financial statements such as records, documentation and other matters;	(١) الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛
(2) Additional information that the auditor may request from management and, where appropriate, those charged with governance for the purpose of the audit; and	(٢) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛
(3) Unrestricted access to persons within the entity from whom the auditor determines it necessary to obtain audit evidence.	(٣) الوصول غير المقيد إلى أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة مراجعة.
In the case of a fair presentation framework, (a) above may be restated as "for the preparation and *fair* presentation of the financial statements in accordance with the financial reporting framework," or "for the preparation of financial statements *that give a true and fair view* in accordance with the financial reporting framework."	وفي حالة إطار العرض العادل، قد تُعاد صياغة النقطة (أ) أعلاه على النحو الآتي "الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي"، أو "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة طبقاً لإطار التقرير المالي".
The "premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted" may also be referred to as the "premise."	ويمكن الإشارة أيضاً إلى "الافتراض الأساس فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال،

	الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة" بلفظ "الافتراض الأساس".
Pro forma adjustments—In relation to unadjusted financial information, these include:	*التعديلات التصورية*: فيما يتعلق بالمعلومات المالية غير المُعدَّلة، تتضمن:
(a) Adjustments to unadjusted financial information that illustrate the impact of a significant event or transaction ("event" or "transaction") as if the event had occurred or the transaction had been undertaken at an earlier date selected for purposes of the illustration; and	(أ) التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة التي توضح أثر حدث أو معاملة مهمة ("حدث" أو "معاملة") كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح؛
(b) Adjustments to unadjusted financial information that are necessary for the pro forma financial information to be compiled on a basis consistent with the applicable financial reporting framework of the reporting entity ("entity") and its accounting policies under that framework.	(ب) التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة التي تعد ضرورية للمعلومات المالية التصورية التي سيتم تجميعها على أساس متسق مع إطار التقرير المالي المنطبق في المنشأة المعدة للتقرير ("المنشأة") وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار.
Pro forma adjustments include the relevant financial information of a business that has been, or is to be, acquired ("acquiree"), or a business that has been, or is to be, divested ("divestee"), to the extent that such information is used in compiling the pro forma financial information ("acquiree or divestee financial information").	وتتضمن التعديلات التصورية المعلومات المالية ذات الصلة لمنشأة أعمال تم الاستحواذ عليها أو من المقرر أن يتم الاستحواذ عليها ("المنشأة المستحوذ عليها")، أو منشأة أعمال تم التخلص منها أو من المقرر أن يتم التخلص منها ("المنشأة المتخلص منها")، طالما كانت هذه المعلومات مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية ("المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها").
Pro forma financial information—Financial information shown together with adjustments to illustrate the impact of an event or transaction on unadjusted financial information as if the event had occurred or the transaction had been *undertaken* at an earlier date selected for purposes of the illustration. In this ISAE, it is presumed that pro forma financial information is presented in columnar format consisting of (a) the unadjusted financial information; (b) the pro forma adjustments; and (c) the resulting pro forma column.	*المعلومات المالية التصورية*: المعلومات المالية التي تظهر مع تعديلات لتوضيح أثر حدث أو معاملة على المعلومات المالية غير المعدلة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. وفي هذا المعيار، يُفترض أن المعلومات المالية التصورية يتم عرضها في شكل عمودي يتألف من العمود (أ) للمعلومات المالية غير المعدلة؛ والعمود (ب) للتعديلات التصورية؛ والعمود (ج) وهو العمود التصوري الناتج.
Professional accountant[١٩]—An individual who is a member of an IFAC member body.	*محاسب مهني*[١٩]: فرد يكون عضواً في هيئة عضو بالاتحاد الدولي للمحاسبين.

١٩

As defined in the IESBA *Code of Ethics for Professional Accountants*	حسب التعريف الوارد في *قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين* الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين

Professional accountant in public practice[20]—A professional accountant, irrespective of functional classification (for example, audit, tax or consulting) in a firm that provides professional services. This term is also used to refer to a firm of professional accountants in public practice.	*محاسب مهني في الممارسة العامة*[20]: محاسب مهني، بصرف النظر عن التصنيف الوظيفي (على سبيل المثال، مراجعة أو زكاة أو ضريبة أو استشارة)، في مكتب يقدم خدمات مهنية. ويُستخدم هذا المصطلح أيضاً للإشارة إلى مكتب يضم محاسبين مهنيين في الممارسة العامة.
*Professional judgment—The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by auditing, accounting and ethical standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the audit engagement.	**الحكم المهني*: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الأخلاقية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط المراجعة.
Professional judgment (in the context of ISAE 3000 (Revised))—The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by assurance and ethical standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the engagement.	*الحكم المهني (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))*: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكيد والقواعد الأخلاقية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بالارتباط.
Professional judgment (in the context of ISRE 2400 (Revised))—The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by assurance, accounting and ethical standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the review engagement.	*الحكم المهني (في سياق معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠))*: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكيد والمحاسبة والقواعد الأخلاقية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط الفحص.
*Professional skepticism—An attitude that includes a questioning mind, being alert to conditions which may indicate possible misstatement due to error or fraud, and a critical assessment of evidence.	**نزعة الشك المهني*: موقف يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقّظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش، وإجراء تقييم نقدي للأدلة.
Professional skepticism (in the context of ISAE 3000 (Revised))—An attitude that includes a questioning mind, being alert to conditions which may indicate possible misstatement, and a critical assessment of evidence.	*نزعة الشك المهني (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))*: موقف يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقّظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف، وإجراء تقييم نقدي للأدلة.
*Professional standards—International Standards on Auditing (ISAs) and relevant ethical requirements	**المعايير المهنية*: المعايير الدولية للمراجعة والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

[20]

As defined in the IESBA *Code of Ethics for Professional Accountants*	حسب التعريف الوارد في *قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين* الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين

†*Professional standards (in the context of ISQC 1*[21]*)*—IAASB Engagement Standards, as defined in the IAASB's *Preface to the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, and relevant ethical requirements.	†*المعايير المهنية (في سياق المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)*[٢١]*)*: معايير الارتباط الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، حسب تعريفها في *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة*، والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.
Projection—Prospective financial information prepared on the basis of:	*التوقع*: معلومات مالية مستقبلية معدة على أساس:
(a) Hypothetical assumptions about future events and management actions which are not necessarily expected to take place, such as when some entities are in a start-up phase or are considering a major change in the nature of operations; or	(أ) افتراضات نظرية بشأن الأحداث المستقبلية وتصرفات الإدارة التي لا يُتوقع حدوثها بالضرورة، مثلاً عندما تكون بعض المنشآت في مرحلة التأسيس، أو تكون بصدد إجراء تغيير رئيسي في طبيعة عملياتها؛ أو
(b) A mixture of best-estimate and hypothetical assumptions.	(ب) مزيج من افتراضات أفضل تقدير والافتراضات النظرية.
Prospective financial information—Financial information based on assumptions about events that may occur in the future and possible actions by an entity. Prospective financial information can be in the form of a forecast, a projection or a combination of both. (see *Forecast* and *Projection*)	*المعلومات المالية المستقبلية*: معلومات مالية مستندة إلى افتراضات عن الأحداث التي يمكن أن تحدث في المستقبل والتصرفات المحتملة من جانب المنشأة. وقد تظهر المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤ أو توقع أو مزيج من كليهما. (انظر *التنبؤ والتوقع*)
Prospectus—A document issued pursuant to legal or regulatory requirements relating to the entity's securities on which it is intended that a third party should make an investment decision.	*نشرات الاكتتاب*: مستند صادر وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالأوراق المالية للمنشأة، والتي من المزمع أن يتخذ طرف ثالث قراراً استثمارياً بشأنها.
Public sector—National governments, regional (for example, state, provincial, territorial) governments, local (for example, city, town) governments and related governmental entities (for example, agencies, boards, commissions and enterprises).	*القطاع العام*: الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (على سبيل المثال لولاية أو مقاطعة أو إقليم) والحكومات المحلية (على سبيل المثال لمدينة أو بلدة) وما يرتبط بها من جهات حكومية (على سبيل المثال، الوكالات والمجالس والهيئات والمؤسسات).
Published financial information—Financial information of the entity or of an acquiree or a divestee that is made available publicly.	*المعلومات المالية المنشورة*: المعلومات المالية للمنشأة أو لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها والتي تكون متاحة للجمهور.
Purchased offset—An emissions deduction in which the entity pays for the lowering of another entity's emissions (emissions	*الحصة الموازنة المشتراة*: اقتطاع من الانبعاثات تدفع فيه المنشأة مقابل تقليل انبعاثات منشأة أخرى (تخفيض الانبعاثات) أو

٢١

ISQC ١, *Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements*	معيار رقابة الجودة (١) "*رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة*"

reductions) or the increasing of another entity's removals (removal enhancements), compared to a hypothetical baseline.	زيادة عمليات الإزالة لمنشأة أخرى (عمليات تحسين الإزالة)، مقارنةً بخط أساس افتراضي.
Quantification—The process of determining the quantity of GHGs that relate to the entity, either directly or indirectly, as emitted (or removed) by particular sources (or sinks).	*قياس الكمية*: آلية تحديد كمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بالمنشأة، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر، حسب انبعاثها من (أو إزالتها بواسطة) مصادر (أو أحواض) معينة.
*†*Reasonable assurance (in the context of audit engagements, and in quality control)*—A high, but not absolute, level of assurance.	*†*تأكيد معقول (في سياق ارتباطات المراجعة، وفي رقابة الجودة)*: مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق.
Reasonable assurance engagement—(see *Assurance engagement*)	*ارتباط التأكيد المعقول*: (انظر *ارتباط التأكيد*)
Recalculation—Consists of checking the mathematical accuracy of documents or records.	*إعادة الاحتساب*: يتألف من التأكد من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات.
**Related party*—A party that is either:	**طرف ذو علاقة*: طرف إما أن يكون:
(a) A related party as defined in the applicable financial reporting framework; or	(أ) طرفاً ذا علاقة حسب التعريف الوارد في إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
(b) Where the applicable financial reporting framework establishes minimal or no related party requirements:	(ب) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق حداً أدنى من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة أو لا يضع أي متطلبات على الإطلاق، فإن الطرف ذي العلاقة يكون:
(1) A person or other entity that has control or significant influence, directly or indirectly through one or more intermediaries, over the reporting entity;	(١) شخصاً أو منشأة أخرى لها على المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو
(2) Another entity over which the reporting entity has control or significant influence, directly or indirectly through one or more intermediaries; or	(٢) منشأة أخرى عليها من المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو
(3) Another entity that is under common control with the reporting entity through having:	(٣) منشأة أخرى تكون تحت نفس السيطرة مع المنشأة معدة التقرير من خلال:
a. Common controlling ownership;	أ. سيطرة واحدة على ملكيتهما؛ أو
b. Owners who are close family members; or	ب. ملاكهما الذين يمثلون أفراد أسرة مقربين؛ أو
c. Common key management.	ج. خضوعهما لنفس الإدارة.
However, entities that are under common control by a state (that is, a national, regional or local government) are not considered related unless they engage in significant transactions or share resources to a significant extent with one another.	ومع ذلك، لا تعد المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة من جانب الدولة (بعبارة أخرى، حكومة وطنية أو إقليمية أو محلية) ذات علاقة، ما لم ترتبط بمعاملات مهمة أو تشترك في الموارد إلى حد كبير مع بعضها.

Related services—Comprise agreed-upon procedures and compilations.	*الخدمات ذات العلاقة*: تشمل الإجراءات المتفق عليها-وأعمال التجميع.
*†*Relevant ethical requirements*—Ethical requirements to which the engagement team and engagement quality control reviewer are subject, which ordinarily comprise Parts A and B of the International Ethics Standards Board for Accountants' *Code of Ethics for Professional Accountants* (IESBA Code) together with national requirements that are more restrictive. In the context of ISRE 2400 (Revised), relevant ethical requirements are defined as the ethical requirements the engagement team is subject to when undertaking review engagements. These requirements ordinarily comprise Parts A and B of the International Ethics Standards Board for Accountants' *Code of Ethics for Professional Accountants* (IESBA Code), together with national requirements that are more restrictive. In the context of ISRS 4410 (Revised), relevant ethical requirements are defined as the ethical requirements the engagement team is subject to when undertaking compilation engagements. These requirements ordinarily comprise Parts A and B of the International Ethics Standards Board for Accountants' *Code of Ethics for Professional Accountants* (IESBA Code) (excluding Section 290, *Independence—Audit and Review Engagements*, and Section 291, *Independence—Other Assurance Engagements* in Part B), together with national requirements that are more restrictive.	*†*المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة*: المتطلبات الأخلاقية، التي يخضع لها فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط، والتي تشمل عادةً الجزأين (أ) و(ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين (القواعد) الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً. وفي سياق معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠)، تُعرَّف المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بأنها المتطلبات الأخلاقية التي يخضع لها فريق الارتباط عند القيام بارتباطات الفحص، والتي تشمل عادةً الجزأين (أ) و(ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين (القواعد) الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً. وفي سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)، تُعرَّف المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بأنها المتطلبات الأخلاقية التي يخضع لها فريق الارتباط عند القيام بارتباطات التجميع. وتشمل هذه المتطلبات عادةً الجزأين (أ) و(ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين (القواعد) الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين (باستثناء القسم ٢٩٠ "الاستقلال: ارتباطات المراجعة والفحص"، والقسم ٢٩١ "الاستقلال: ارتباطات التأكيد الأخرى" في الجزء ب)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.
Removal—The GHGs that the entity has, during the period, removed from the atmosphere, or that would have been emitted to the atmosphere had they not been captured and channeled to a sink.	*الإزالة*: هي غازات الاحتباس الحراري التي قامت المنشأة خلال الفترة بإزالتها من الجو، أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم احتجازها وتوجيهها نحو حوض معين.
Reperformance—The auditor's independent execution of procedures or controls that were originally performed as part of the entity's internal controls.	*إعادة التنفيذ*: التنفيذ المستقل من جانب المراجع للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نُفذت في الأصل كجزء من أدوات الرقابة الداخلية للمنشأة.
**Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISA 402[22] as a type 1 report)*—A report that comprises:	**تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في معيار المراجعة (٤٠٢)[٢٢] بلفظ "تقرير من النوع (١)")*: هو تقرير يشمل:

٢٢

ISA ٤٠٢, *Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization*	معيار المراجعة (٤٠٢) *"اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"*

(a) A description, prepared by management of the service organization, of the service organization's system, control objectives and related controls that have been designed and implemented as at a specified date; and	(أ) وصفاً أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي صُممت وطُبقت في تاريخ محدد؛
(b) A report by the service auditor with the objective of conveying reasonable assurance that includes the service auditor's opinion on the description of the service organization's system, control objectives and related controls and the suitability of the design of the controls to achieve the specified control objectives.	(ب) تقريراً يعده مراجع المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن رأي مراجع المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة.
Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISAE 3402[23] as a "type 1 report")(in the context of ISAE ٣٤٠٢)—A report that comprises:	*تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)[٢٣] بلفظ "تقرير من النوع (١)")*: هو تقرير يشمل:
(a) The service organization's description of its system;	(أ) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛
(b) A written statement by the service organization that, in all material respects, and based on suitable criteria:	(ب) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:
(1) The description fairly presents the service organization's system as designed and implemented as at the specified date;	(١) الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه في التاريخ المحدد؛
(2) The controls related to the control objectives stated in the service organization's description of its system were suitably designed as at the specified date; and	(٢) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب في التاريخ المحدد؛
(c) A service auditor's assurance report that conveys a reasonable assurance conclusion about the matters in (b)(i)–(ii) above.	(ج) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرتين (ب)(١)-(٢) أعلاه.
**Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 2 report)*—A report that comprises:	* *تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يُشار إليه في معيار المراجعة (٤٠٢) بلفظ "تقرير من النوع (٢)")*: هو تقرير يشمل:
(a) A description, prepared by management of the service organization, of the service organization's system, control objectives and related controls, their design and	(أ) وصفاً أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة وتصميمها وتطبيقها في تاريخ محدد أو خلال فترة

٢٣

ISA ٤٠٢, *Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization*	معيار المراجعة (٤٠٢) *"اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"*

implementation as at a specified date or throughout a specified period and, in some cases, their operating effectiveness throughout a specified period; and	محددة، وفي بعض الحالات فاعليتها التشغيلية خلال فترة محددة؛
(b) A report by the service auditor with the objective of conveying reasonable assurance that includes:	(ب) تقريراً يعده مراجع المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن:
(1) The service auditor's opinion on the description of the service organization's system, control objectives and related controls, the suitability of the design of the controls to achieve the specified control objectives, and the operating effectiveness of the controls; and	(١) رأي مراجع المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة، ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة والفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة؛
(2) A description of the service auditor's tests of the controls and the results thereof.	(٢) وصفاً للاختبارات التي أجراها مراجع المنشأة الخدمية علي أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.
Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISAE 3402 as a "type 2 report")(in the context of ISAE 3402)—A report that comprises:	*تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يُشار إليه في معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢) بلفظ "تقرير من النوع (٢)") (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: هو تقرير يشمل:
(a) The service organization's description of its system;	(أ) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛
(b) A written statement by the service organization that, in all material respects, and based on suitable criteria:	(ب) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع النواحي الجوهرية، واستناداً إلى ضوابط مناسبة، فإن:
(1) The description fairly presents the service organization's system as designed and implemented throughout the specified period;	(١) الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه طوال الفترة المحددة؛
(2) The controls related to the control objectives stated in the service organization's description of its system were suitably designed throughout the specified period; and	(٢) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب طوال الفترة المحددة؛
(3) The controls related to the control objectives stated in the service organization's description of its system operated effectively throughout the specified period; and	(٣) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛
(iii) A service auditor's assurance report that:	(٣) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية:
(1) Conveys a reasonable assurance conclusion about the matters in (b)(i)–(iii) above; and	(١) يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرات (ب)(١)-(٣) أعلاه؛

(2) Includes a description of the tests of controls and the results thereof.	(٢) يشتمل على وصف لاختبارات أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.
Responsible party— The party(ies) responsible for the underlying subject matter.	*الطرف المسؤول*: الطرف المسؤول عن الموضوع محل الارتباط.
Review (in relation to quality control)—Appraising the quality of the work performed and conclusions reached by others.	*الفحص (فيما يتعلق برقابة الجودة)*: تقويم جودة العمل الذي نفذه آخرون والاستنتاجات التي توصلوا إليها.
Review engagement—The objective of a review engagement is to enable an auditor to state whether, on the basis of procedures which do not provide all the evidence that would be required in an audit, anything has come to the auditor's attention that causes the auditor to believe that the financial statements are not prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework.	*ارتباط الفحص*: يتمثل هدف ارتباط الفحص في تمكين المراجع، استناداً إلى إجراءات لا توفر جميع الأدلة التي كانت لتُطلب عند إجراء مراجعة، من بيان ما إذا كان هناك أي شيء نما إلى علمه ويدفعه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، طبقاً لإطار تقرير مالي منطبق.
Review procedures—The procedures deemed necessary to meet the objective of a review engagement, primarily inquiries of entity personnel and analytical procedures applied to financial data.	*إجراءات الفحص*: الإجراءات التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف ارتباط الفحص، وهي تتمثل بشكل أساسي في الحصول على استفسارات من العاملين في المنشأة وتطبيق إجراءات تحليلية على البيانات المالية.
**Risk assessment procedures*—The audit procedures performed to obtain an understanding of the entity and its environment, including the entity's internal control, to identify and assess the risks of material misstatement, whether due to fraud or error, at the financial statement and assertion levels.	**إجراءات تقييم المخاطر*: إجراءات المراجعة المنفذة لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً أكانت بسبب غش أو خطأ، على مستويي القوائم المالية والإقرارات.
**Risk of material misstatement*—The risk that the financial statements are materially misstated prior to audit. This consists of two components, described as follows at the assertion level:	**خطر التحريف الجوهري*: خطر أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري قبل المراجعة. ويتألف ذلك من مكونين، يتم توضيحهما كما يلي على مستوى الإقرارات:
(a) Inherent risk—The susceptibility of an assertion about a class of transaction, account balance or disclosure to a misstatement that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements, before consideration of any related controls.	(أ) الخطر الملازم: قابلية احتواء أحد الإقرارات عن فئة معاملة أو رصيد حساب أو إفصاح ما على تحريف يمكن أن يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل الأخذ في الحسبان أي أدوات رقابة ذات علاقة.
(b) Control risk—The risk that a misstatement that could occur in an assertion about a class of transaction, account balance or disclosure and that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements, will not be prevented, or detected and corrected, on a timely basis by the entity's internal control.	(ب) خطر الرقابة: خطر أن التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملة أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، لن يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب عن طريق الرقابة الداخلية للمنشأة.

Risk of material misstatement (in the context of ISAE 3000 (Revised))—The risk that the subject matter information is materially misstated prior to the engagement.	*خطر تحريف جوهري (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))*: خطر أن تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري قبل الارتباط.
**Sampling*—(see *Audit sampling*)	**اختيار العينة* : (انظر *العينات في المراجعة*).
**Sampling risk*—The risk that the auditor's conclusion based on a sample may be different from the conclusion if the entire population were subjected to the same audit procedure. Sampling risk can lead to two types of erroneous conclusions:	**خطر العينة* : خطر أن استنتاجات المراجع المبنية على عينة ما قد تختلف عن الاستنتاجات التي كان سيتم التوصل إليها فيما لو تم إخضاع مجتمع العينة بالكامل لنفس إجراءات المراجعة. ويمكن أن يؤدي خطر العينة إلى نوعين من الاستنتاجات الخاطئة:
(a) In the case of a test of controls, that controls are more effective than they actually are, or in the case of a test of details, that a material misstatement does not exist when in fact it does. The auditor is primarily concerned with this type of erroneous conclusion because it affects audit effectiveness and is more likely to lead to an inappropriate audit opinion.	(أ) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أكثر فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج عدم وجود تحريف جوهري رغم وجوده في الواقع. ويهتم المراجع بشكل أساسي بهذا النوع من الاستنتاجات الخاطئة، لأنها تؤثر على فاعلية المراجعة ومن المرجح أن تؤدي إلى رأي مراجعة غير مناسب.
(b) In the case of a test of controls, that controls are less effective than they actually are, or in the case of a test of details, that a material misstatement exists when in fact it does not. This type of erroneous conclusion affects audit efficiency as it would usually lead to additional work to establish that initial conclusions were incorrect.	(ب) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أقل فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج وجود تحريف جوهري رغم عدم وجوده في الواقع. ويؤثر هذا النوع من الاستنتاج الخاطئ على كفاءة المراجعة، لأنه يؤدي عادة إلى تأدية أعمال إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.
**Sampling unit*—The individual items constituting a population.	**وحدة العينة* : البنود الفردية التي يتألف منها مجتمع العينة.
Scope of a review—The review procedures deemed necessary in the circumstances to achieve the objective of the review.	*نطاق الفحص*: إجراءات الفحص التي تُعد ضرورية في ظروف معينة لتحقيق هدف الفحص.
**Service auditor*—An auditor who, at the request of the service organization, provides an assurance report on the controls of a service organization.	**مراجع المنشأة الخدمية* : هو مراجع يقدم، بناءً على طلب من المنشأة الخدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.
Service auditor (in the context of ISAE 3402)—A practitioner who, at the request of the service organization, provides an assurance report on controls of a service organization.	**مراجع المنشأة الخدمية (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: هو محاسب قانوني يقدم، بناءً على طلب من منشأة خدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.
**Service organization*—A third-party organization (or segment of a third-party organization) that provides services to user	**المنشأة الخدمية* : منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، وتُعد هذه

entities that are part of those entities' information systems relevant to financial reporting.	الخدمات جزءاً من نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت.
Service organization (in the context of ISAE 3402)—A third-party organization (or segment of a third-party organization) that provides services to user entities that are likely to be relevant to user entities' internal control as it relates to financial reporting.	*المنشأة الخدمية (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.
Service organization's statement—The written statement about the matters referred to in (b) of the definition of a report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (in the case of a type 2 report) or (b) of the definition of a report on the description and design of controls at a service organization (in the case of a type 1 report).	*بيان المنشأة الخدمية*: البيان الكتابي بشأن الأمور المشار إليها في الفقرة (ب) من تعريف التقرير المتعلق بوصف أدوات الرقابة في منشأة خدمية وتصميمها وفاعليتها التشغيلية (في حالة التقرير الذي من النوع (٢)) أو الفقرة (ب) من تعريف التقرير المتعلق بوصف أدوات الرقابة في منشأة خدمية (في حالة التقرير الذي من النوع (١)).
**Service organization's system*—The policies and procedures designed, implemented and maintained by the service organization to provide user entities with the services covered by the service auditor's report.	**نظام المنشأة الخدمية*: السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها وتصونها المنشأة الخدمية، لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير مراجع المنشأة الخدمية.
Service organization's system (or the system)(in the context of ISAE 3402)—The policies and procedures designed and implemented by the service organization to provide user entities with the services covered by the service auditor's assurance report. The service organization's description of its system includes identification of: the services covered; the period, or in the case of a type 1 report, the date, to which the description relates; control objectives; and related controls.	*نظام المنشأة الخدمية (أو النظام) (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها المنشأة الخدمية لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية. ويتضمن وصف المنشأة الخدمية لنظامها تحديد: الخدمات المشمولة؛ والفترة، أو التاريخ في حالة التقرير من النوع (١)، الذي يتعلق به الوصف؛ وأهداف الرقابة؛ وأدوات الرقابة ذات العلاقة.
Significance—The relative importance of a matter, taken in context. The significance of a matter is judged by the practitioner in the context in which it is being considered. This might include, for example, the reasonable prospect of its changing or influencing the decisions of intended users of the practitioner's report; or, as another example, where the context is a judgment about whether to report a matter to those charged with governance, whether the matter would be regarded as important by them in relation to their duties. Significance can be considered in the context of quantitative and qualitative factors, such as relative magnitude, the nature and effect on the subject matter and the expressed interests of intended users or recipients.	*الأهمية*: الوزن النسبي لأمر ما، مأخوذاً في سياقه. ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل المحاسب القانوني في السياق الذي يتم النظر فيه في هذا الأمر. ومن الممكن أن يتضمن ذلك، على سبيل المثال، الاحتمال المعقول بأن يغير أو يؤثر هذا الأمر على قرارات المستخدمين الموجه لهم تقرير المحاسب القانوني؛ أو كمثال آخر عندما يكون السياق هو الحكم على ما إذا كان سيتم التقرير عن أمر ما للمكلفين بالحوكمة، ما إذا كان هذا الأمر سيُعد مهماً لهم في ضوء واجباتهم. ويمكن أن تُراعَى الأهمية في سياق العوامل الكمية والنوعية، مثل الحجم النسبي والطبيعة والتأثير على الموضوع والمصالح المُعبّر عنها الخاصة بالمستخدمين المستهدفين أو مستلمي التقرير.

**Significant component*—A component identified by the group engagement team (i) that is of individual financial significance to the group, or (ii) that, due to its specific nature or circumstances, is likely to include significant risks of material misstatement of the group financial statements.	**المكون المهم*: مكوّن يحدده فريق ارتباط المجموعة، (١) وتكون له أهمية مالية مستقلة بالنسبة للمجموعة أو (٢) من المرجح، بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة، أن ينطوي على مخاطر تحريف جوهري مهمة في القوائم المالية للمجموعة.
**Significant deficiency in internal control*—A deficiency or combination of deficiencies in internal control that, in the auditor's professional judgment, is of sufficient importance to merit the attention of those charged with governance.	**قصور مهم في الرقابة الداخلية*: قصور أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، يكون لها بحسب الحكم المهني للمراجع أهمية كافية لجعلها جديرة باهتمام المكلفين بالحوكمة.
Significant facility—A facility that is of individual significance due to the size of its emissions relative to the aggregate emissions included in the GHG statement or its specific nature or circumstances which give rise to particular risks of material misstatement.	*المرفق المهم*: مرفق ذو أهمية مستقلة بسبب حجم انبعاثاته مقارنةً بمجموع الانبعاثات المشمولة في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو بسبب طبيعته الخاصة أو الظروف التي تؤدي إلى نشوء مخاطر تحريف جوهري معينة.
**Significant risk*—An identified and assessed risk of material misstatement that, in the auditor's judgment, requires special audit consideration.	**الخطر المهم*: خطر مُحدد ومُقيَّم من مخاطر التحريف الجوهري، يتطلب، بحسب حكم المراجع، مراعاة خاصة عند المراجعة.
Sink—A physical unit or process that removes GHGs from the atmosphere.	*الحوض*: وحدة أو آلية مادية تزيل غازات الاحتباس الحراري من الجو.
Smaller entity—An entity which typically possesses qualitative characteristics such as:	*المنشأة الأصغر*: منشأة لها عادةً خصائص نوعية مثل:
(a) Concentration of ownership and management in a small number of individuals (often a single individual – either a natural person or another enterprise that owns the entity provided the owner exhibits the relevant qualitative characteristics); and	(أ) تركز الملكية والإدارة في عدد قليل من الأفراد (عادةً فرد واحد، إما شخص طبيعي أو شركة أخرى تمتلك المنشأة شريطة اتصاف المالك بالخصائص النوعية ذات الصلة)؛
(b) One or more of the following:	(ب) واحد أو أكثر مما يلي:
(1) Straightforward or uncomplicated transactions;	(١) معاملات بسيطة وغير معقدة؛ أو
(2) Simple record-keeping;	(٢) إمساك دفاتر بسيطة؛ أو
(3) Few lines of business and few products within business lines;	(٣) القليل من مسارات العمل، وعدد قليل من المنتجات ضمن هذه المسارات؛ أو
(4) Few internal controls;	(٤) القليل من أدوات الرقابة الداخلية؛ أو
(5) Few levels of management with responsibility for a broad range of controls; or	(٥) القليل من المستويات الإدارية التي تكون مسؤولة عن مجموعة كبيرة من أدوات الرقابة؛ أو

(6) Few personnel, many having a wide range of duties.	(٦) القليل من العاملين، الذين يكون لدى الكثير منهم مدى واسع من الواجبات.
These qualitative characteristics are not exhaustive, they are not exclusive to smaller entities, and smaller entities do not necessarily display all of these characteristics.	وهذه الخصائص النوعية ليست شاملة، وهي غير قاصرة على المنشآت الأصغر، ولا يلزم أن تتوفر جميع تلك الخصائص في المنشآت الأصغر.
Source—A physical unit or process that releases GHGs into the atmosphere.	*المصدر*: وحدة أو آلية مادية تطلق غازات الاحتباس الحراري في الجو.
**Special purpose financial statements*—Financial statements prepared in accordance with a special purpose framework.	**القوائم المالية ذات الغرض الخاص*: قوائم مالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.
**Special purpose framework*—A financial reporting framework designed to meet the financial information needs of specific users. The financial reporting framework may be a fair presentation framework or a compliance framework.[24]	**الإطار ذو الغرض الخاص*: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.[٢٤]
*†*Staff*—Professionals, other than partners, including any experts the firm employs.	*†*الموظفون*: المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.
**Statistical sampling*—An approach to sampling that has the following characteristics:	**الاختيار الإحصائي للعينة*: منهج لاختيار العينة يتميز بالخصائص الآتية:
(a) Random selection of the sample items; and	(أ) الاختيار العشوائي لبنود العينة؛
(b) The use of probability theory to evaluate sample results, including measurement of sampling risk.	(ب) استخدام نظرية الاحتمالات لتقويم نتائج العينة، بما في ذلك قياس خطر العينة.
A sampling approach that does not have characteristics (a) and (b) is considered non-statistical sampling.	ويُعد منهج اختيار العينة الذي لا يتصف بالخاصيتين (أ) و(ب) اختياراً غير إحصائيّ للعينة.
**Stratification*—The process of dividing a population into sub-populations, each of which is a group of sampling units which have similar characteristics (often monetary value).	**التقسيم الطبقي*: آلية تقسيم مجتمع العينة إلى مجتمعات فرعية، كل منها عبارة عن مجموعة تتألف من وحدات عينة ذات خصائص متماثلة (غالباً القيمة النقدية).
Subject matter information— The outcome of the measurement or evaluation of the underlying subject matter against the criteria, that is, the information that results from applying the criteria to the underlying subject matter.	*معلومات الموضوع*: نتيجة قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط.
**Subsequent events*—Events occurring between the date of the financial statements and the date of the auditor's report, and	**الأحداث اللاحقة*: الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره.

٢٤

ISA ٢٠٠, paragraph ١٣(a)	معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣(أ)

facts that become known to the auditor after the date of the auditor's report.	
**Subservice organization*—A service organization used by another service organization to perform some of the services provided to user entities that are part of those user entities' information systems relevant to financial reporting.	**المنشأة الخدمية من الباطن*: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة للمنشآت المستفيدة، التي تعد جزءاً من نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت المستفيدة.
Subservice organization (in the context of ISAE 3402)—A service organization used by another service organization to perform some of the services provided to user entities that are likely to be relevant to user entities' internal control as it relates to financial reporting.	**المنشأة الخدمية من الباطن (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.
**Substantive procedure*—An audit procedure designed to detect material misstatements at the assertion level. Substantive procedures comprise:	**الإجراء الأساس*: إجراء مراجعة مُصمم لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. وتشمل الإجراءات الأساس ما يلي:
(a) Tests of details (of classes of transactions, account balances, and disclosures); and	(أ) اختبارات التفاصيل (الخاصة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات)؛
(b) Substantive analytical procedures.	(ب) الإجراءات التحليلية الأساس.
**Sufficiency (of audit evidence)*—The measure of the quantity of audit evidence. The quantity of the audit evidence needed is affected by the auditor's assessment of the risks of material misstatement and also by the quality of such audit evidence.	**الكفاية (فيما يتعلق بأدلة المراجعة)*: هي مقياس لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة.
Suitable criteria—(see *Criteria*)	*الضوابط المناسبة*: (انظر *الضوابط*)
*†*Suitably qualified external person*—An individual outside the firm with the competence and capabilities to act as an engagement partner, for example a partner of another firm, or an employee (with appropriate experience) of either a professional accountancy body whose members may perform audits and reviews of historical financial information, or other assurance or related services engagements, or of an organization that provides relevant quality control services.	*†*شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب*: شخص من خارج المكتب لديه الكفاءات والقدرات اللازمة للتصرف كشريك مسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال، شريك من مكتب آخر، أو موظف (لديه الخبرة المناسبة) من هيئة محاسبة مهنية يجوز لأعضائها تنفيذ عمليات مراجعة وفحص للمعلومات المالية التاريخية أو أداء ارتباطات تأكيد أو خدمات ذات علاقة أخرى، أو من منشأة تقدم خدمات رقابة جودة ذات صلة.
**Summary financial statements (in the context of ISA 810 (Revised))*—Historical financial information that is derived from financial statements but that contains less detail than the financial statements, while still providing a structured representation consistent with that provided by the financial statements of the entity's economic resources or obligations at a point in time or the changes therein for a period of time.[25] Different jurisdictions	**القوائم المالية الملخصة (في سياق معيار المراجعة (٨١٠))*: معلومات مالية تاريخية مُشتقة من القوائم المالية، لكنها تحتوى على تفاصيل أقل من القوائم المالية، ومع ذلك فهي لا تزال توفر عرضاً هيكلياً يتسق مع العرض الوارد في القوائم المالية للموارد الاقتصادية للمنشأة أو التزاماتها في لحظة زمنية معينة، أو

may use different terminology to describe such historical financial information.	التغيرات الطارئة عليها خلال فترة زمنية.[٢٥] وقد تستخدم دول مختلفة مصطلحات مختلفة لوصف مثل هذه المعلومات المالية التاريخية.
Supplementary information—Information that is presented together with the financial statements that is not required by the applicable financial reporting framework used to prepare the financial statements, normally presented in either supplementary schedules or as additional notes.	*المعلومات الإضافية*: معلومات يتم عرضها مع القوائم المالية، لا يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية، وتُعرض عادةً إما في جداول ملحقة أو إيضاحات إضافية.
Test—The application of procedures to some or all items in a population.	*الاختبار*: تطبيق إجراءات على بعض بنود مجتمع العينة أو جميعها.
Test of controls (in the context of ISAE 3402)—A procedure designed to evaluate the operating effectiveness of controls in achieving the control objectives stated in the service organization's description of its system.	*اختبار أدوات الرقابة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: إجراء مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
*Tests of controls—An audit procedure designed to evaluate the operating effectiveness of controls in preventing, or detecting and correcting, material misstatements at the assertion level.	**اختبارات أدوات الرقابة*: إجراء مراجعة مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات.
*Those charged with governance—The person(s) or organization(s) (for example, a corporate trustee) with responsibility for overseeing the strategic direction of the entity and obligations related to the accountability of the entity. This includes overseeing the financial reporting process. For some entities in some jurisdictions, those charged with governance may include management personnel, for example, executive members of a governance board of a private or public sector entity, or an owner-manager.[26]	**المكلفون بالحوكمة*: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) يقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة لمنشأة قطاع خاص أو عام، أو المدير المالك.[٢٦]
*Tolerable misstatement—A monetary amount set by the auditor in respect of which the auditor seeks to obtain an appropriate level of assurance that the monetary amount set by the auditor is not exceeded by the actual misstatement in the population.	**تحريف يمكن تحمله*: مبلغ نقدي يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة لهذا المبلغ النقدي الذي حدده.

٢٥

ISA ٢٠٠, paragraph ١٣(f)	معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣ (و)

٢٦

For discussion of the diversity of governance structures, see paragraphs A١–A٨ of ISA ٢٦٠ (Revised), *Communication with Those Charged with Governance.*	لمناقشة تنوع هياكل الحوكمة، انظر الفقرات أ١– أ٨ من معيار المراجعة (٢٦٠) "*الاتصال بالمكلفين بالحوكمة*".

**Tolerable rate of deviation*—A rate of deviation from prescribed internal control procedures set by the auditor in respect of which the auditor seeks to obtain an appropriate level of assurance that the rate of deviation set by the auditor is not exceeded by the actual rate of deviation in the population.	**معدل انحراف يمكن تحمله*: معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المقررة، يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز المعدل الفعلي للانحراف في مجتمع العينة لهذا المعدل الذي حدده.
Type of emission—A grouping of emissions based on, for example, source of emission, type of gas, region, or facility.	*نوع الانبعاث*: تصنيف الانبعاثات إلى مجموعات استناداً، على سبيل المثال، إلى مصدر الانبعاث أو نوع الغاز أو المنطقة أو المرفق.
Unadjusted financial information—Financial information of the entity to which pro forma adjustments are applied by the responsible party.	*المعلومات المالية غير المعدلة*: المعلومات المالية للمنشأة التي يتم تطبيق التعديلات التصورية عليها من قبل الطرف المسؤول.
Uncertainty—A matter whose outcome depends on future actions or events not under the direct control of the entity but that may affect the financial statements.	*عدم التأكد*: أمر تعتمد نتيجته على أفعال أو أحداث مستقبلية لا تخضع للسيطرة المباشرة للمنشأة، ولكنها قد تؤثر على القوائم المالية.
**Uncorrected misstatements*—Misstatements that the auditor has accumulated during the audit and that have not been corrected.	**التحريفات غير المصححة*: تحريفات قام المراجع بتجميعها خلال المراجعة ولم يتم تصحيحها.
Underlying subject matter—The phenomenon that is measured or evaluated by applying criteria.	*الموضوع محل الارتباط*: الحدث الذي يتم قياسه أو تقويمه عن طريق تطبيق الضوابط.
**Unmodified opinion*—The opinion expressed by the auditor when the auditor concludes that the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework.[27]	**رأي غير معدل*: الرأي الذي يعبر عنه المراجع عندما يتوصل إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.[٢٧]
**User auditor*—An auditor who audits and reports on the financial statements of a user entity.	**مراجع المنشأة المستفيدة*: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.
User auditor (in the context of ISAE 3402)—An auditor who audits and reports on the financial statements of a user entity.[28]	*مراجع المنشأة المستفيدة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.[٢٨]

٢٧

Paragraphs ٢٥–٢٦ deal with the phrases used to express this opinion in the case of a fair presentation framework and a compliance framework respectively.	تتناول الفقرتان ٢٥ و٢٦ التعبيرات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حالة اتباع إطار عرض عادل وإطار التزام، على الترتيب.

٢٨

In the case of a subservice organization, the service auditor of a service organization that uses the services of the subservice organization is also a user auditor.	في حالة المنشأة الخدمية من الباطن، يُعد مراجع المنشأة الخدمية الخاص بمنشأة خدمية تستخدم خدمات المنشأة الخدمية من الباطن مراجع منشأة مستفيدة هو أيضاً.

**User entity*—An entity that uses a service organization and whose financial statements are being audited.	**المنشأة المستفيدة*: منشأة تستخدم منشأة خدمية، وهي المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.
User entity (in the context of ISAE 3402)—An entity that uses a service organization.	*المنشأة المستفيدة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: منشأة تستخدم منشأة خدمية.
Walk-through test—Involves tracing a few transactions through the financial reporting system.	*اختبار التتبع*: اختبار ينطوي على تتبع عدد قليل من المعاملات من خلال نظام التقرير المالي.
**Written representation*—A written statement by management provided to the auditor to confirm certain matters or to support other audit evidence. Written representations in this context do not include financial statements, the assertions therein, or supporting books and records.	**إفادة مكتوبة*: بيان مكتوب تقدمه الإدارة إلى المراجع للمصادقة على بعض الأمور أو لدعم أدلة مراجعة أخرى. ولا تتضمن الإفادات المكتوبة، في هذا السياق، القوائم المالية أو الإقرارات الواردة فيها أو السجلات والدفاتر الداعمة.



الباب الثالث: التوضيحات الصادرة من لجنة معايير المراجعة

سبق أن صدر قرار من مجلس إدارة الهيئة ينص على "**تطبيق معايير المراجعة الدولية بعد استكمال اعتمادها من الهيئة دفعة واحدة، على أن يبدأ التطبيق على أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها في ١-١-٢٠١٧م أو بعده ما لم تستجد أمور تمنع ذلك**" .

وحيث ورد استفسار للهيئة حول المقصود بعبارة "أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها"، وهل المقصود تاريخ توقيع عقد الارتباط أم بداية أعمال المراجعة والفحص؟

وبعرض الاستفسار على لجنة معايير المراجعة أصدرت قرارها الآتي:

إن المقصود بعبارة "أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها"هو أعمال مراجعة القوائم المالية السنوية، أو فحص القوائم المالية الأولية المكونة لها، أو أعمال التأكيد، أو الخدمات الأخرى، والتي تبدأ اعتباراً من ١-١-٢٠١٧م أو بعده بغض النظر عن تاريخ التعاقد مع العميل. وعلى ذلك

١. **تطبق المعايير الدولية على أعمال المراجعة أو الفحص أو التأكيد أوالخدمات الأخرى التي يقوم بها المراجع على أي ارتباط يدخل فيه اعتباراً من ١-١-٢٠١٧م أو بعده حتى ولو كان لمراجعة قوائم مالية أو فحص أو تأكيد أو خدمات أخرى تتعلق بقوائم مالية سابقة لهذا التاريخ**
٢. **تطبق المعايير الدولية على أعمال المراجعة والفحص للقوائم المالية للأعوام أو الفترات المالية التي تنتهي بعد ١-١-٢٠١٧م حتى ولو كان الارتباط عليها تم قبل هذا التاريخ.**

توضيح من لجنة معايير المراجعة بشأن كيفية التزام المراجع بمتطلب التقرير عن مخالفات الشركات لأحكام نظام الشركات أو أحكام نظام الشركة الأساس.

التاريخ: ١٤٣٩/٦/٢هـ، الموافق ٢٠١٨/٢/١٨م

الإشكال:

ورد للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين استفسار حول كيفية الالتزام بمتطلبات المادة رقم (١٣٥) من نظام الشركات، والتي تطلب من المراجع أن يضمِّن في تقريره ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس.

التوضيح:

ينظم المعيار الدولي للمراجعة رقم (٢٥٠) مسؤوليات المراجع حول مدى التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، سواء تلك التي من المتعارف عليه بشكل عام أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية أو تلك التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية. وعند غياب عدم التزام مكتشف أو مشكوك فيه، فإن المراجع غير مطالب بالقيام بإجراءات مراجعة تتعلق بمدى التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح غير تلك المبينة في معيار المراجعة رقم (٢٥٠). ومع ذلك فإن الأنظمة واللوائح المحلية قد تطلب من المراجع في سياق مراجعته للقوائم المالية التقرير عن مدى الالتزام بأحكام معينة لتلك الأنظمة واللوائح، أو التقرير عما قد يتبين له من مخالفات لأحكامها، ومن ذلك نظام الشركات الذي تطلب المادة (١٣٥) منه أن يضمِّن المراجع في تقريره ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس.

وبالنظر إلى طبيعة المخالفات التي قد تقع فيها الشركة، ومدى تأثيرها الجوهري على القوائم المالية، فإنه يجب على المراجع أن يُضمِّن في تقريره مخالفات الشركة لأحكام نظام الشركات أو أحكام النظام الأساس للشركة، التي لم تقم الشركة بتصحيحها قبل إصداره لتقريره، بحسب طبيعة المخالفة، وذلك كما يلي:

١. المخالفات التي كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية وأدت إلى تعديل رأي المراجع في القوائم المالية: يتم التقرير عنها ضمن فقرة "أساس الرأي المعدل" في تقرير المراجع وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٥).

٢. المخالفات الأخرى التي لم يكن لها تأثير جوهري على القوائم المالية: يتم التقرير عن ذلك بموجب متطلبات المادة رقم (١٣٥) من نظام الشركات، وذلك ضمن فقرة "مسؤوليات التقرير الأخرى" في تقرير المراجع وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) وبعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية". وينبغي التنويه إلى أن نظام الشركات لم يطالب المراجع بالتقرير عن عدم وجود مخالفات، أي أنه لم يطلب منه الإشارة في تقريره إلى عدم اكتشافه لوجود مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس.

أمثلة لعدد من الحالات المتعلقة بصياغة التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية:

المثال الأول: عدم اكتشاف المراجع لأي مخالفة لنظام الشركات أو النظام الأساس للشركة. وفي هذه الحالة فإن المراجع غير مطالب بالإشارة في تقريره إلى عدم اكتشافه لمخالفات لنظام الشركات أو النظام الأساس للشركة. وإذا رأى المراجع مناسبة الإشارة إلى ذلك، فإن النص المناسب للفقرة التي سيتضمنها تقرير المراجع ضمن فقرة "مسؤوليات التقرير الأخرى" وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) وبعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية" كما يلي:

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية:

تتطلب المادة (١٣٥) من نظام الشركات أن يضمِّن المراجع في تقريره ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس. وخلال مسار مراجعتنا الحالية للقوائم المالية، لم يتبين لنا مخالفة الشركة لأحكام نظام الشركات أو أحكام نظام الشركة الأساس.

المثال الثاني: اكتشاف المراجع لمخالفات لنظام الشركات أو النظام الأساس للشركة، ولكن لم يكن لتلك المخالفات تأثير جوهري على القوائم المالية يؤدي إلى تعديل الرأي في تقريره بناءً على تلك المخالفات. وفي هذه الحالة فإن النص المناسب للفقرة التي سيتضمنها تقرير المراجع ضمن فقرة "مسؤوليات التقرير الأخرى" وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) وبعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية" كما يلي:

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية:

تتطلب الفقرة (١٣٥) من نظام الشركات أن يضمِّن المراجع في تقريره ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس. وخلال مسار مراجعتنا الحالية للقوائم المالية، فقد تبين لنا وقوع الشركة في مخالفات لأحكام [نظام الشركات أو النظام الأساس للشركة أو كليهما] ليس لها تأثير جوهري على القوائم المالية تمثلت فيما يلي: [يتم سرد تلك المخالفات].

المثال الثالث: اكتشاف المراجع لمخالفات لنظام الشركات أو النظام الأساس للشركة، كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية أدت إلى تعديل رأيه (أي أنه تحفظ في تقريره) ولم يتبين له مخالفات أخرى ليس لها تأثير جوهري على القوائم المالية. وفي هذه الحالة فإن المراجع سوف يقرر عن تلك المخالفات التي كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية أدت إلى تعديل رأيه، وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٥). ولا يحتاج المراجع إلى تكرار ذلك في تقريره مرة أخرى تحت عنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية". ولا يطالب المراجع بالإشارة في تقريره إلى عدم اكتشافه لمخالفات أخرى لنظام الشركات أو النظام الأساس للشركة خلافا لما أشار إليه في أساس الرأي المعدل وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٥). وإذا رأى المراجع مناسبة الإشارة إلى ذلك، فإن النص المناسب للفقرة التي سيتضمنها تقرير المراجع ضمن فقرة "مسؤوليات التقرير الأخرى" وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) وبعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية" كما يلي:

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية:

تتطلب الفقرة (١٣٥) من نظام الشركات أن يضمِّن المراجع في تقريره ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس. وخلافاً للمخالفات التي كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية، وأدت إلى تعديل رأينا كما هو موضح أعلاه تحت عنوان "أساس الرأي المعدل"، لم يتبين لنا وقوع الشركة في مخالفات أخرى لأحكام نظام الشركات أو أحكام نظام الشركة الأساس.

المثال الرابع: اكتشاف المراجع لمخالفات لنظام الشركات أو النظام الأساس للشركة، كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية أدت إلى تعديل رأيه (أي أنه تحفظ في تقريره)، بالإضافة إلى اكتشافه لمخالفات أخرى لنظام الشركات أو النظام الأساس للشركة لم يكن لها تأثير جوهري على القوائم المالية. وفي هذه الحالة فإن المراجع سوف يقرر عن المخالفات التي كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية وأدت إلى تعديل رأيه، وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٥). أما المخالفات الأخرى التي لم يكن لها تأثير جوهري على القوائم المالية، فإنه سيقرر عنها ضمن فقرة "التقرير عن المسؤوليات الأخرى" في تقرير المراجع وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) وبعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية" كما يلي:

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية:

تتطلب الفقرة (١٣٥) من نظام الشركات أن يضمِّن المراجع في تقريره ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس. وخلال مسار مراجعتنا الحالية للقوائم المالية، فإنه بالإضافة إلى المخالفات التي كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية، وأدت إلى تعديل رأينا كما هو موضح أعلاه تحت عنوان "أساس الرأي المعدل"، فقد تبين لنا وقوع الشركة في مخالفات أخرى لأحكام [نظام الشركات أو النظام الأساس للشركة أو كليهما] ليس لها تأثير جوهري على القوائم المالية تمثلت فيما يلي: [يتم سرد تلك المخالفات].

موقف المراجع من عدم تطبيق المنشأة للمعايير الدولية

ورد للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عدد من الاستفسارات حول موقف المحاسب القانوني من عدم تطبيق المنشأة للمعايير الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

وبعرض تلك الاستفسارات على لجنة معايير المراجعة في الهيئة، أفادت بما يلي:

يضع معيار المراجعة الدولي رقم (٢١٠) المعتمد في المملكة العربية السعودية متطلبات محددة لقبول الارتباط لمراجعة القوائم المالية ذات الغرض العام. ومن ضمن أهم متطلباته الاتفاق على إطار التقرير المالي المنطبق. وحيث إن إطار التقرير المقبول لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام في المملكة العربية السعودية هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧ للشركات المدرجة، ومن بداية عام ٢٠١٨ للشركات غير المدرجة (أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم) فإنه لا يجوز الاتفاق على مراجعة قوائم مالية ذات غرض عام تم إعدادها وفقاً لإطار غير ذلك الإطار المعتمد في المملكة العربية السعودية والمناسب لظروف المنشأة.

وفي حال عدم النص على إطار التقرير المقبول في عقد الارتباط، فإنه يفترض أنه الإطار المعتمد في المملكة المنطبق على فترة القوائم المالية، حيث لا مجال لتطبيق إطار آخر ما لم يكن ذلك وفقاً لنظام أو لائحة تختص بمنشأة معينة (كما هو الحال على سبيل المثال في منشآت القطاع العام أو المنشآت غير الهادفة للربح). وعليه فإنه لا يجوز للمراجع الاستمرار في الارتباط الذي يتبين فيه عدم موافقة المنشأة على تطبيق إطار التقرير المالي المقبول المشار إليه أعلاه. وفي حال قبول المراجع لارتباط المراجعة (أو الاستمرار فيه) على أساس افتراض توفر الشرط المسبق لقبول الارتباط (وهو استخدام الإدارة لإطار التقرير المالي المقبول لإعداد القوائم المالية)، ثم تبين له من خلال ما حصل عليه من أدلة المراجعة عدم تطبيق المنشأة لسياسات محاسبية تتفق مع ذلك الإطار، فإن عليه أن يقرر مدى تأثير التحريفات الجوهرية الناشئة عن ذلك على تقريره وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٥ المعتمد في المملكة العربية السعودية.


SOCPA
الهيئـــة السعـوديـــة
للمحاسبين القانونيين